

МАЛЫЙ

ЗНАНИЕ
начинается
с малого!



«Развитие малого бизнеса важно
для страны в целом...»
В.В. Путин

НАСТОЛЬНАЯ КНИГА ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

БИЗНЕС

ПОЛНОЕ
ПРАКТИЧЕСКОЕ
РУКОВОДСТВО

ГРОСС

под редакцией А.В. Касьянова

Издание двенадцатое,
переработанное и дополненное

Государственная регистрация
Открытие счетов, лицензирование и сертификация
ККТ: проверка и использование
Упрощенная система налогообложения
Единый налог на вмененный доход

НАСТОЛЬНАЯ КНИГА ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

Девятнадцатое издание, переработанное и дополненное

Под редакцией А.В.Касьянова

Глава 1. 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 ст. 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). Исключения составляют законодательно запрещенные виды деятельности - изготовление и продажа оружия, наркотиков и др. (Указ Президента РФ от 22.02.1992 N 179). При этом ему не обязательно создавать организацию, то есть юридическое лицо. Гражданин может стать индивидуальным предпринимателем.

Помимо россиян в качестве индивидуальных предпринимателей могут зарегистрироваться 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 п. 16 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 было указано, что при рассмотрении гражданского дела, одной из сторон в котором является несовершеннолетний, объявленный в соответствии со ст. 27 Гражданского кодекса РФ эмансипированным, необходимо

учитывать следующее. Такой несовершеннолетний обладает в полном объеме гражданскими правами и 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 ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, такое ограничение прав и свобод является допустимым.

Пример. Шестнадцатилетний Ивлев Л.Ф., объявленный в соответствии со ст. 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 ст. 4 Закона РФ от 11 марта 1992 г. N 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 ст. 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, стипендией и иными доходами;
- 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 ст. 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, не используемый 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 ст. 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 от 8 августа 2001 г. N 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 Минфин России в Письме от 28 апреля 2005 г. N 03-01-11/2-81, основываясь на позиции Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. N 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 п. п. 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 (в 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 взыскание, приведен в ст. 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 от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" обязано представить документ об уплате государственной пошлины.

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

В пп. 8 п. 1 ст. 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 N ПД (налог) (см. с. 22).

Заявление о внесении в ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе требует наличия нотариально заверенной подписи (разд. I Приказа ФНС России от 1 ноября 2004 г. N 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, телерадиовещания 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.

Образец заполнения бланка:

ИЗВЕЩЕНИЕ	5023010057325				
	Индекс документа: -----		Форма N ПД (налог)		
			УФК по г. Москве		
	Наименование получателя платежа: -----				
	7722099000 ИМНС N 22 ЮВАО г. Москвы				
	Налоговый орган *: ИНН -----				
	40101810800000010041				
	Номер счета получателя платежа: -----				
	отделение 1 Московского ГТУ Банка России				
	Наименование банка: -----				
044583001					
БИК: ----- КОРСЧЕТ: -----					
Госпошлина					
Наименование платежа: -----					
18210807010011000110					
Код бюджетной классификации: -----					
22099004305					
Код ОКАТО: -----					
Иванов Александр Владимирович					
Плательщик (Ф.И.О.): -----					
г. Санкт-Петербург, ул. Партизана					
Адрес плательщика: -----					
Германа, дом 32, корпус 2, квартира 123					

5023011990912					
ИНН плательщика: -----					
4637					
N лицевого счета плательщика: -----					
КАССИР	Платеж по сроку	Сумма налога (сбора)	Пеня	Штраф	Итого к уплате
	31.07.2008	400			400
	Плательщик (подпись): _____ Дата: _____				
	* или иной государственный орган исполнительной власти, осуществляющий контроль за поступлением платежа				

	5023010057325				
	Индекс документа: -----		Форма N ПД (налог)		
			УФК по г. Москве		
	Наименование получателя платежа: -----				
	7722099000 ИМНС N 22 ЮВАО г. Москвы				
Налоговый орган *: ИНН -----					
40101810800000010041					
Номер счета получателя платежа: -----					
отделение 1 Московского ГТУ Банка России					
Наименование банка: -----					
044583001					
БИК: ----- КОРСЧЕТ: -----					
Госпошлина					
Наименование платежа: -----					
18210807010011000110					
Код бюджетной классификации: -----					
22099004305					
Код ОКАТО: -----					
Иванов Александр Владимирович					
Плательщик (Ф.И.О.): -----					
г. Санкт-Петербург, ул. Партизана					
Адрес плательщика: -----					
Германа, дом 32, корпус 2, квартира 123					

5023011990912					
ИНН плательщика: -----					
4637					
N лицевого счета плательщика: -----					
КВИТАНЦИЯ	Платеж по сроку	Сумма налога (сбора)	Пеня	Штраф	Итого к уплате
	31.07.2008	400			400
	Плательщик (подпись): _____ Дата: _____				
	* или иной государственный орган исполнительной власти, осуществляющий контроль за поступлением платежа				

	5023010057325				
	Индекс документа: -----		Форма N ПД (налог)		
			УФК по г. Москве		
	Наименование получателя платежа: -----				
	7722099000 ИМНС N 22 ЮВАО г. Москвы				
Налоговый орган *: ИНН -----					
40101810800000010041					
Номер счета получателя платежа: -----					
отделение 1 Московского ГТУ Банка России					
Наименование банка: -----					
044583001					
БИК: ----- КОРСЧЕТ: -----					
Госпошлина					
Наименование платежа: -----					
18210807010011000110					
Код бюджетной классификации: -----					
22099004305					
Код ОКАТО: -----					
Иванов Александр Владимирович					
Плательщик (Ф.И.О.): -----					
г. Санкт-Петербург, ул. Партизана					
Адрес плательщика: -----					
Германа, дом 32, корпус 2, квартира 123					

5023011990912					
ИНН плательщика: -----					
4637					
N лицевого счета плательщика: -----					
КАССИР	Платеж по сроку	Сумма налога (сбора)	Пеня	Штраф	Итого к уплате
	31.07.2008	400			400
	Плательщик (подпись): _____ Дата: _____				
	* или иной государственный орган исполнительной власти, осуществляющий контроль за поступлением платежа				

	5023010057325				
	Индекс документа: -----		Форма N ПД (налог)		
			УФК по г. Москве		
	Наименование получателя платежа: -----				
	7722099000 ИМНС N 22 ЮВАО г. Москвы				
Налоговый орган *: ИНН -----					
40101810800000010041					
Номер счета получателя платежа: -----					
отделение 1 Московского ГТУ Банка России					
Наименование банка: -----					
044583001					
БИК: ----- КОРСЧЕТ: -----					
Госпошлина					
Наименование платежа: -----					
18210807010011000110					
Код бюджетной классификации: -----					
22099004305					
Код ОКАТО: -----					
Иванов Александр Владимирович					
Плательщик (Ф.И.О.): -----					
г. Санкт-Петербург, ул. Партизана					
Адрес плательщика: -----					
Германа, дом 32, корпус 2, квартира 123					

5023011990912					
ИНН плательщика: -----					
4637					
N лицевого счета плательщика: -----					

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

- для ПБОЮЛ - от 200 до 500 руб.;
- для юридического лица - от 500 до 1000 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. N 28-И устанавливает, что подлинность собственноручных подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, может быть удостоверена нотариально. При этом п. 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.

Итак, будем исходить из того, что карточка должна быть заверена нотариально. Стоимость такого заверения составляет 100 руб. вне зависимости от того, физическое это лицо или юридическое.

Таким образом, получим следующую сумму всех расходов:

Наименование расходов	ПБОЮЛ
Государственная пошлина за регистрацию	400
Нотариальное заверение подписи в заявлении о внесении данных в государственный реестр	25
Плата за получение разрешения на изготовление печатей и штампов	200
Изготовление печати	300 - 500
Нотариальное заверение карточки с образцами подписей и оттиска печати	100
Открытие расчетного счета	200 - 500
Всего	1225 - 1725

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. N 6/8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации").

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 ст. 171 "Незаконное предпринимательство" Уголовного кодекса РФ.

Так, в соответствии со ст. 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.

Глава 2. ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

2.1. Порядок государственной регистрации

Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей производится в соответствии с Федеральным законом РФ от 8 августа 2001 г. N 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 N 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. N 630.

2.2.1. Какие сведения содержит ЕГРИП

В ЕГРИП фиксируются сведения о получении гражданином 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 (фамилию, имя и отчество; пол; дату 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 вносятся:

- 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 указываются 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. Причем 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 осуществлением 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 г., 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 N 129-ФЗ). Все сведения из реестров являются открытыми и общедоступными. Это означает, что, обратившись в регистрирующий орган, любой предприниматель или организация могут получить об индивидуальных предпринимателях следующие данные:

- фамилию, имя, отчество;
- пол и гражданство;
- сведения о государственной регистрации;
- ИНН, дату 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 (дату, 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 предоставление 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 N 6 к Постановлению Правительства РФ от 16 октября 2003 г. N 630.

Вместе с тем предприниматель имеет право узнать, кто интересовался местом его жительства (п. 5 ст. 6 Закона N 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 предоставление 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 50 000 руб. А в случае однократного предоставления 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 проводятся 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. N САЭ-3-09/16@. В этом документе определены общие требования к оформлению документов, перечень лиц, имеющих право быть заявителями 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 п. 1 ст. 20 ГК РФ местом жительства признается место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает.

Заявление о государственной регистрации составляется в одном экземпляре по форме N Р21001. Она приведена в Приложении 18 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 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:

- фамилию, имя, отчество;
- дату 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. N 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 заняться. 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 - три листа 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).

Нужно прошить заявление 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 N P21001.

Заявление было представлено в регистрирующий орган 11 мая 2008 г. В тот же день Игорь Борисович получил расписку от регистрирующего органа в получении документов.

Форма N

Р	2	1	0	0	1
---	---	---	---	---	---

Инспекцию МНС России по г. Ногинску
В ----- 5031
(наименование регистрирующего органа) (код)

ЗАЯВЛЕНИЕ
О ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА
В КАЧЕСТВЕ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

1.	Данные индивидуального предпринимателя на русском языке	
1.1.	Фамилия	Михайлов
1.2.	Имя	Игорь
1.3.	Отчество (при наличии)	Борисович

2.	Данные индивидуального предпринимателя (заполняются латинскими буквами) <1>	
2.1.	Фамилия	-
2.2.	Имя	-
2.3.	Отчество (при наличии)	-

3.	Пол	мужской
----	-----	---------

4.	Сведения о рождении	
4.1.	Дата рождения	10 сентября 1983 г.
4.2.	Место рождения	г. Старая Купавна Ногинского района Московской области

5.	Гражданство		
5.1.	Гражданин Российской Федерации <input checked="" type="checkbox"/>	Иностранный гражданин <input type="checkbox"/>	Лицо без гражданства <input type="checkbox"/>
	(нужное отметить знаком - V)		
5.2.	Страна, гражданином которой является физическое лицо <2>		

6.	Место жительства в Российской Федерации	
6.1.	Почтовый индекс	142450
6.2.	Субъект Российской Федерации	Московская область
6.3.	Район	Ногинский район
6.4.	Город	Старая Купавна
6.5.	Населенный пункт	-
6.6.	Улица (проспект, переулок и т.д.)	Матросова
6.7.	Номер дома (владение)	2
6.8.	Корпус (строение)	-
6.9.	Квартира (офис)	15

7.	Контактный телефон																						
7.1.	Код			0	9	5	7.2.	Телефон	3	0	8	4	2	0	8	7.3.	Факс	-	-	-	-	-	-

8.	<div style="text-align: right;">13</div> Количество видов экономической деятельности ----- (сведения о видах экономической деятельности указываются в листе А)																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<1> Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства на основании сведений, содержащихся в документе, удостоверяющем личность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

<2> Заполняется иностранным гражданином.

Страница

0	2
---	---

Форма N

Р	2	1	0	0	1
---	---	---	---	---	---

9.	Данные основного документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации <1>									
9.1.	Вид документа, удостоверяющего личность					паспорт				
9.2.	Серия 46 01		9.3.	Номер 518345			9.4.	Дата выдачи 15 июня 2001 г.		
9.5.	Кем выдан Купавинским о/м Ногинского УВД Московской области									
9.6.	Код подразделения		5	0	3	-	0	6	1	

10.	Основания приобретения дееспособности несовершеннолетним <2>			
10.1.	Наличие согласия родителей, усыновителей или попечителя на осуществление предпринимательской деятельности	Вступление в брак	Принятие судом решения об объявлении физического лица полностью дееспособным	Принятие органами опеки и попечительства решения об объявлении физического лица полностью дееспособным
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	(нужное отметить знаком - V)			
10.2.	Вид документа, подтверждающего приобретение дееспособности несовершеннолетним		-	
10.3.	Номер документа		-	
10.4.	Дата выдачи		-	
10.5.	Кем выдан		-	

11.	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 <3>	
11.1.	Вид документа	-
11.2.	Номер документа	-
11.3.	Дата выдачи	-
11.4.	Кем выдан	-

12.	Вид и данные документа, подтверждающего право физического лица временно или постоянно проживать на территории Российской Федерации <3>	
12.1.	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> Вид на жительство <input type="checkbox"/> </div> <div style="text-align: center;"> Разрешение на временное проживание <input type="checkbox"/> </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(нужное отметить знаком - V)</div>	
12.2.	Номер документа	-
12.3.	Дата принятия	-
12.4.	Кем выдан	-
12.5.	Срок действия разрешения	-
12.6.	Действителен по (для вида на жительство)	-

<1> Заполняется гражданином Российской Федерации.
 <2> Заполняется в случае, если физическое лицо является несовершеннолетним.
 <3> Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства.

Страница

0	3
---	---

Форма N

P	2	1	0	0	1
---	---	---	---	---	---

13.	Представлены документы в соответствии со статьей 22.1 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" Перечень документов указывается в листе Б Мною подтверждается, что сведения, содержащиеся в заявлении, достоверны и соответствуют представленным документам													
	Заявитель	<table border="1" style="width: 150px; text-align: center;"> <tr><td>М</td><td>и</td><td>х</td><td>а</td><td>й</td><td>л</td><td>о</td><td>в</td></tr> </table> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(подпись)</div>	М	и	х	а	й	л	о	в				
М	и	х	а	й	л	о	в							
	ИНН заявителя (при наличии)	<table border="1" style="width: 150px; text-align: center;"> <tr> <td>5</td><td>0</td><td>3</td><td>1</td><td>0</td><td>3</td><td>1</td><td>5</td><td>7</td><td>2</td><td>5</td><td>0</td> </tr> </table>	5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0
5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0			

14.	Заполняется в соответствии со статьей 80 "Основ законодательства Российской Федерации о нотариате"													
14.1.	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 40%;"> М.П. </div> <div style="width: 55%; text-align: center;"> Подпись заявителя свидетельствую Нотариус <table border="1" style="width: 100px; height: 20px; margin: 5px auto;"></table> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(подпись)</div> </div> </div>													
14.2.	ИНН нотариуса	<table border="1" style="width: 150px; text-align: center;"> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> </table>												

15.	Заполняется должностным лицом регистрирующего органа	
15.1.	15.1.1. Документы представлены <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> Непосредственно <input type="checkbox"/> </div> <div style="text-align: center;"> Почтовым отправлением <input type="checkbox"/> </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(нужное отметить знаком - V)</div>	
	15.1.2. Дата получения документов	

	регистрирующим органом <div style="text-align: right;"> " " " " " " число месяц год </div>										
	15.1.3. Входящий номер _____										
15.2.	15.2.1. Расписка в получении документов <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> <div style="text-align: center;"> Выдана непосредственно <input type="checkbox"/> </div> <div style="text-align: center;"> Направлена по почте <input type="checkbox"/> </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(нужное отметить знаком - V)</div>										
	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 40%;">15.2.2. Должность работника регистрирующего органа</td> <td></td> </tr> <tr> <td>15.2.3. Фамилия</td> <td></td> </tr> <tr> <td>15.2.4. Имя</td> <td></td> </tr> <tr> <td>15.2.5. Отчество</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="height: 40px; vertical-align: bottom; text-align: right;"> _____ (подпись) </td> </tr> </table>	15.2.2. Должность работника регистрирующего органа		15.2.3. Фамилия		15.2.4. Имя		15.2.5. Отчество		_____ (подпись)	
15.2.2. Должность работника регистрирующего органа											
15.2.3. Фамилия											
15.2.4. Имя											
15.2.5. Отчество											
_____ (подпись)											

Страница

0	4
---	---

Форма N

Р	2	1	0	0	1
---	---	---	---	---	---

Лист А

СВЕДЕНИЯ О ВИДАХ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ <1>

Михайлов Игорь Борисович

(фамилия, имя, отчество физического лица)

N	Код по ОКВЭД <2>	Наименование вида деятельности								
1	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>4</td><td>.</td><td>1</td><td></td></tr></table>	5	2	.	2	4	.	1		Розничная торговля хлебом и хлебобулочными изделиями
5	2	.	2	4	.	1				
2	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>7</td><td>.</td><td>1</td><td>1</td></tr></table>	5	2	.	2	7	.	1	1	Розничная торговля молочными продуктами
5	2	.	2	7	.	1	1			
3	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>5</td><td>.</td><td>1</td><td>2</td></tr></table>	5	2	.	2	5	.	1	2	Розничная торговля пивом
5	2	.	2	5	.	1	2			
4	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>4</td><td>.</td><td>2</td><td></td></tr></table>	5	2	.	2	4	.	2		Розничная торговля кондитерскими изделиями
5	2	.	2	4	.	2				
5	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>4</td><td>.</td><td>2</td><td></td></tr></table>	5	2	.	2	4	.	2		Розничная торговля мороженым и замороженными изделиями
5	2	.	2	4	.	2				
6	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>3</td><td>.</td><td>2</td><td></td></tr></table>	5	2	.	2	3	.	2		Розничная торговля консервами из рыбы и морепродуктов
5	2	.	2	3	.	2				
7	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>2</td><td>.</td><td>1</td><td></td></tr></table>	5	2	.	2	2	.	1		Розничная торговля консервами из мяса и мяса птицы
5	2	.	2	2	.	1				
8	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>7</td><td>.</td><td>3</td><td>1</td></tr></table>	5	2	.	2	7	.	3	1	Розничная торговля мукой и макаронными изделиями
5	2	.	2	7	.	3	1			
9	<table><tr><td>5</td><td>2</td><td>.</td><td>2</td><td>7</td><td>.</td><td>3</td><td>2</td></tr></table>	5	2	.	2	7	.	3	2	Розничная торговля крупами
5	2	.	2	7	.	3	2			

Федерации на территории Российской Федерации" 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. N 62-ФЗ "О гражданстве Российской Федерации". В ст. 10 данного Закона указано, что документом, удостоверяющим гражданство Российской Федерации, является паспорт гражданина Российской Федерации или иной основной документ, содержащий 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. N 1752 "Об основных документах, удостоверяющих личность гражданина РФ за пределами Российской Федерации" основными документами, удостоверяющими личность гражданина Российской Федерации за пределами Российской Федерации, являются дипломатический паспорт, служебный паспорт и паспорт моряка (удостоверение личности моряка).

В Законе N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и 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 представить 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;

- дата 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 N 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 разд. II Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 1 ноября 2004 г. N 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 нижеперечисленных 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 (пп. "з" п. 1 ст. 22.1 Закона N 129-ФЗ). Согласие должно быть удостоверено нотариально.

2.3.2. Куда и как нужно представлять документы

Подавать документы на государственную регистрацию граждан должен в налоговую инспекцию по месту своего жительства (п. 3 ст. 8 Закона N 129-ФЗ).

Категория лиц	Документ, в котором указано место жительства (временного проживания)	Основание
1	2	3
Гражданин Российской Федерации	Паспорт или свидетельство о регистрации по месту жительства	Пункт 4.7 Инструкции о применении Правил регистрации, утвержденной Приказом МВД России от 23 октября 1995 г. N 393
Иностранный гражданин или лицо без гражданства, постоянно проживающие в России	Вид на жительство, выданный территориальным органом внутренних дел	Пункт 3 Положения о выдаче иностранным гражданам и лицам без гражданства вида на жительство, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 1 ноября 2002 г. N 794, п. 10 Приложения 1 и п. 10 Приложения 2 к данному Положению
Иностранец, временно проживающий в России	Паспорт или иной документ, удостоверяющий личность	Пункт 23 Положения о выдаче иностранным гражданам и лицам без гражданства разрешения на временное проживание, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 1 ноября 2002 г. N 794, п. 38
Лицо без гражданства, временно проживающее в России	Паспорт (иной документ, удостоверяющий личность) или разрешение на временное проживание	Инструкции об организации деятельности органов внутренних дел, утвержденной Приказом МВД России от 14 апреля 2003 г. N 250

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 N Р21001) в получении документов с указанием их перечня и даты получения. При этом один экземпляр остается в регистрационном деле индивидуального предпринимателя, второй экземпляр, заверенный подписью должностного лица, выдается (направляется) заявителю.

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 в уведомлении 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 N 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 N 61001 (Приложение N 22 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 439).

В соответствии с п. 3.1 ст. 11 Федерального закона N 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 п. 1 ст. 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: ст. 25 Закона РФ N 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, содержащиеся 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 N P24001, приведенной в Приложении N 19 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 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 п. п. 1.4, 1.5 заполняются в соответствии со Свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N P61001) (для индивидуального предпринимателя, зарегистрированного после 1 января 2004 г.) или Свидетельством о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных

предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма N 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 дееспособности, 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 какой-либо вид деятельности, 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 количество 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 г. (ИНН 773300200743).

В мае 2006 г. Лебедева прошла перерегистрацию и ей был присвоен ОГРНИП 304773369389215. В январе 2008 г. 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 N 167802, выдан 30 ноября 2004 г. 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).

Форма N

P	2	4	0	0	1
---	---	---	---	---	---

Инспекцию МНС N 33 СЗАО г. Москвы

7	7	3	3
---	---	---	---

В -----
(наименование регистрирующего органа) (код)

ЗАЯВЛЕНИЕ
О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В СВЕДЕНИЯ ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ, СОДЕРЖАЩИЕСЯ В ЕДИНОМ ГОСУДАРСТВЕННОМ
РЕЕСТРЕ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

1.	Данные индивидуального предпринимателя (на русском языке)																
1.1.	Фамилия	Лебедева															
1.2.	Имя	Маргарита															
1.3.	Отчество (при наличии)	Сергеевна															
1.4.	Основной государственный регистрационный номер записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя (ОГРНИП) <table border="1"><tr><td>3</td><td>0</td><td>4</td><td>7</td><td>7</td><td>3</td><td>3</td><td>6</td><td>9</td><td>3</td><td>8</td><td>9</td><td>2</td><td>1</td><td>5</td></tr></table>		3	0	4	7	7	3	3	6	9	3	8	9	2	1	5
3	0	4	7	7	3	3	6	9	3	8	9	2	1	5			
1.5.	Дата регистрации	20 сентября 2001 г.															
1.6.	ИНН	<table border="1"><tr><td>7</td><td>7</td><td>3</td><td>3</td><td>0</td><td>0</td><td>2</td><td>0</td><td>0</td><td>7</td><td>4</td><td>3</td></tr></table>	7	7	3	3	0	0	2	0	0	7	4	3			
7	7	3	3	0	0	2	0	0	7	4	3						

2.	Причина внесения изменений (нужное отметить знаком - V)																
2.1.	В связи с изменением данных, содержащихся в государственном реестре	<input checked="" type="checkbox"/>															
2.2.	В связи с ошибками, допущенными в ранее представленных документах <1> ОГРНИП или ГРНИП, при внесении которого в ЕГРИП были допущены ошибки	<input type="checkbox"/> <table border="1"><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>															

<1> При внесении указанных изменений прикладывается подписанное заявителем соответствующее заявление и листы приложений к заявлению, в которых были допущены ошибки. Заполняются только те разделы, в пунктах которых содержится ошибка.

Страница

0	2
---	---

Форма N

P	2	4	0	0	1
---	---	---	---	---	---

3.	Изменения вносятся в (нужное отметить знаком - V)	
3.1.	Сведения о физическом лице, зарегистрированном в качестве индивидуального предпринимателя	<input checked="" type="checkbox"/> (при наличии данных изменений сведения указываются в листе А)

Форма N

Р 2 4 0 0 1

6.	Заполняется должностным лицом регистрирующего органа	
6.1.	6.1.1. Документы представлены <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> Непосредственно <input type="checkbox"/> </div> <div style="text-align: center;"> Почтовым отправлением <input type="checkbox"/> </div> </div> <div style="text-align: center;">(нужное отметить знаком - V)</div> 6.1.2. Дата получения документов регистрирующим органом <div style="display: flex; justify-content: center; gap: 20px;"> <div style="text-align: center;"> " " " число </div> <div style="text-align: center;"> " " месяц </div> <div style="text-align: center;"> " " год </div> </div> 6.1.3. Входящий номер _____	
6.2.	6.2.1. Расписка в получении документов <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> Выдана непосредственно <input type="checkbox"/> </div> <div style="text-align: center;"> Направлена по почте <input type="checkbox"/> </div> </div> <div style="text-align: center;">(нужное отметить знаком - V)</div>	
	6.2.2. Должность работника регистрирующего органа	
	6.2.3. Фамилия	
	6.2.4. Имя	
	6.2.5. Отчество	
	_____ (подпись)	

Страница

0 4

Форма N

Р 2 4 0 0 1

Лист А

СВЕДЕНИЯ О ФИЗИЧЕСКОМ ЛИЦЕ, ЗАРЕГИСТРИРОВАННОМ
В КАЧЕСТВЕ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

1.	Данные индивидуального предпринимателя на русском языке	
1.1.	Фамилия	Лебедева
1.2.	Имя	Маргарита
1.3.	Отчество (при наличии)	Сергеевна
2.	Данные индивидуального предпринимателя (заполняются латинскими буквами) <1>	
2.1.	Фамилия	-
2.2.	Имя	-
2.3.	Отчество (при наличии)	-
3.	Пол	женский

4.	Сведения о рождении	
4.1.	Дата рождения	23 марта 1968 г.
4.2.	Место рождения	г. Москва

Заявитель

Лебедева

(подпись)

<1> Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства на основании сведений, содержащихся в документе, удостоверяющем личность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Страница

0 5

Форма N

Р 2 4 0 0 1

Лист В

СВЕДЕНИЯ
О МЕСТЕ ЖИТЕЛЬСТВА ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА, ЗАРЕГИСТРИРОВАННОГО
В КАЧЕСТВЕ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

(фамилия, имя, отчество (при наличии) физического лица)

1.	Место жительства в Российской Федерации	
1.1.	Почтовый индекс	119526
1.2.	Субъект Российской Федерации	Москва
1.3.	Район	-
1.4.	Город	-
1.5.	Населенный пункт	-
1.6.	Улица (проспект, переулок и т.д.)	Проспект Вернадского
1.7.	Номер дома (владение)	105
1.8.	Корпус (строение)	2
1.9.	Квартира (офис)	43

2.	Контактный телефон	
2.1.	Код	0 9 5
2.2.	Телефон	4 3 4 2 8 5 4
2.3.	Факс	- - - - -

Заявитель

Лебедева

(подпись)

Страница

0 6

Форма N

Р 2 4 0 0 1

Лист Г

СВЕДЕНИЯ
О ДАННЫХ ОСНОВНОГО ДОКУМЕНТА, УДОСТОВЕРЯЮЩЕГО
ЛИЧНОСТЬ ГРАЖДАНИНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА ТЕРРИТОРИИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ <1>

(фамилия, имя, отчество (при наличии) физического лица)

1.	Вид документа, удостоверяющего личность		паспорт	
2.	Серия 45 02	3.	Номер 167802	4. Дата выдачи 30 ноября 2004 г.
5.	Кем выдан ОВД "Никулино-Тропарево" г. Москвы			
6.	Код подразделения	7	7 2 - 0 9 5	

Заявитель

Лебедева

(подпись)

<1> Заполняется гражданином Российской Федерации.

В январе 2008 г. Маргарита Сергеевна лично представила в налоговую инспекцию N 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 N P24001).

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 N 60004 (Приложение N 23 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 439).

Глава 3. РЕГИСТРАЦИЯ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ, 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. N 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 г. N 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 России.

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 N 09-2-2, приведенном в Приложении N 8 к Приказу МНС России N БГ-3-09/178;

- Уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме N 09-2-3 (Приложение N 9).

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 п. 1 ст. 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 нахождения:

- 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 инспекции выдают Свидетельство о постановке на учет (если гражданин не имел ранее ИНН) и Уведомление о постановке физического лица на налоговый учет.

Эти документы налоговой инспекции 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. N 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 N 09-2-3.

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 (номера, даты выдачи, наименования 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 гражданина в качестве индивидуального предпринимателя налоговые органы направляют сведения о нем в Государственный комитет РФ по статистике. Территориальные органы статистики должны в недельный срок присвоить предпринимателю коды, сообщить об этом налоговикам (п. п. 22 - 23 Постановления Правительства РФ от 16 октября 2003 г. N 630). Данные о кодах, присвоенных предпринимателю, вносятся в ЕГРИП.

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

Ранее коды по 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 N 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 N 129-ФЗ). Эти данные налоговики 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 п. 1 ст. 11 Федерального закона РФ от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" 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 ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 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 п. 7 Правил регистрации страхователей в территориальном фонде обязательного медицинского страхования при обязательном медицинском страховании (утв. Постановлением Правительства РФ от 15 сентября 2005 г. N 570).

Обратите внимание: частные нотариусы и адвокаты регистрируются в ПФР и ФОМС самостоятельно (ст. 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. N 1499-1 "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации"). Для этого они должны обратиться во внебюджетные фонды по месту жительства (частные нотариусы - по месту осуществления своей деятельности). На это им отводится срок в 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 поменяет место жительства, то ему не придется идти в налоговую инспекцию (пп. "в" п. 2 ст. 3 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. N 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 ПБОЮЛ 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 N 09-2-5, указанной в Приложении N 11 к Приказу МНС России N 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 сведений 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 ст. 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 наказаний, "припасенных" для таких любителей Налоговым кодексом РФ. Ведь, не зарегистрировавшись в качестве ПБОЮЛ, 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) 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, предусмотренной 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 гл. 16 Налогового кодекса РФ. Меры ответственности за уклонение от постановки на учет в налоговом органе оговорены в ст. 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 правонарушения, 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 это, 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 дохода. 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. Осуществление 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 ответственность. Но есть еще один вид ответственности, без преувеличения его можно назвать самым убедительным. Это уголовная ответственность.

Обратимся к Уголовному кодексу РФ, а именно ст. 171 "Незаконное предпринимательство". Данные меры ответственности очень серьезные, можно привести их 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 ст. 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 18.11.2004 N 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. ОСОБЕННОСТИ РЕГИСТРАЦИИ КРЕСТЬЯНСКИХ ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВ (КФХ)

4.1. Правовые особенности деятельности КФХ

Крестьянские фермерские хозяйства представляют собой объединение граждан, связанных родством или свойством, имеющих в общей собственности имущество и совместно осуществляющих деятельность по производству, переработке, хранению, транспортировке и реализации сельскохозяйственной продукции.

Фермерские хозяйства осуществляют свою деятельность без образования юридического лица. К предпринимательской деятельности КФХ применяются правила гражданского законодательства, которые регулируют деятельность юридических лиц. Получается, что фермерское хозяйство не является юридическим лицом, но на него все-таки распространяются законодательные нормы, обязательные для юридического лица.

Право на создание КФХ имеют дееспособные граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, состоящие в родстве (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 11 июня 2003 г. N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве"). При этом ни для российских, ни для иностранных граждан не требуется опыта работы в сельском хозяйстве, сельскохозяйственной квалификации и специальной подготовки.

Членами фермерского хозяйства могут быть:

1) супруги, их родители, дети, братья, сестры, внуки, а также дедушки и бабушки каждого из супругов, но не более чем трех семей. Дети, внуки, братья и сестры членов фермерского хозяйства принимаются в члены КФХ с 16-летнего возраста;

2) граждане, не состоящие в родстве с главой фермерского хозяйства. Максимальное количество таких граждан не может превышать пяти человек. Новые члены в фермерское хозяйство принимаются на основании единогласного решения.

КФХ считается созданным со дня его государственной регистрации. По взаимному согласию членов КФХ один из его членов признается главой фермерского хозяйства. Он распоряжается имуществом КФХ в интересах фермерского хозяйства. А по сделкам, которые совершил глава фермерского хозяйства, КФХ отвечает своим имуществом.

Если фермерское хозяйство создано одним гражданином, то он является главой фермерского хозяйства. Глава КФХ должен зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя на общих основаниях.

Фермерское хозяйство может нанимать рабочих. В этом случае их численность не ограничена. Глава фермерского хозяйства от имени КФХ заключает с наемными работниками трудовые договоры, а при их использовании в сезонных работах - договоры подряда.

4.2. Государственная регистрация КФХ

Заявление о государственной регистрации КФХ составляется по форме N P21002, которая приведена в Приложении N 1 к Приказу МНС России от 3 декабря 2003 г. N БГ-3-09/664. Она практически ничем не отличается от формы Заявления о государственной регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей (см. раздел "Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей").

Порядок заполнения формы N P21002 такой же, как и у формы N P21001. Для создания крестьянско-фермерского хозяйства граждане, состоящие в родстве, заключают соглашение о создании хозяйства и прилагают к нему копии документов, подтверждающих родство (п. 2 ст. 4 Федерального закона N 74-ФЗ). Следовательно, помимо прочих документов, которые прилагают к заявлению о государственной регистрации физические лица (см. раздел "Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей"), глава КФХ должен принести (или направить по почте) в регистрирующий орган Соглашение о создании КФХ.

Регистрирующие органы не обязаны следить за генеалогическим древом крестьян при государственной регистрации хозяйства. Поэтому требовать документы о родстве граждан при регистрации КФХ регистрирующий орган не будет.

Однако если смекалистый крестьянин решит, что при такой лояльности можно было бы зарегистрировать КФХ, в котором помимо родственников есть и "посторонние" лица, то он ошибается. В своем Письме от 24 марта 2004 г. N 09-0-10/1303 МНС России предупреждает о том, что если налоговики узнают о таком подлоге, то немедленно обратятся с иском в суд о ликвидации хозяйства.

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 налоговики выдают или направляют по почте Свидетельство о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства. Оно оформляется по форме N P61002 (Приложение N 6 к Приказу МНС России от 3 декабря 2003 г. N БГ-3-09/664).

4.3. Внесение изменений в сведения о КФХ

Глава КФХ может добровольно отказаться от исполнения своих обязанностей. В этом случае члены КФХ по взаимному согласию признают главой хозяйства другого члена. Сменить главу КФХ можно и в случае, если он не может исполнять свои обязанности более полугода.

Если у главы КФХ изменились какие-либо данные или главой КФХ стал другой член крестьянского (фермерского) хозяйства, то ему необходимо подать специальное заявление в регистрирующий орган, а также представить копии документов, на основании которых будут вноситься изменения в ЕГРИП.

Заявление составляется в одном экземпляре по форме N P24002, приведенной в Приложении N 2 к Приказу МНС России от 3 декабря 2003 г. N БГ-3-09/664. Оно состоит из титульного листа и одиннадцати Приложений (листы с А по Л). На титульном листе необходимо указать:

- старые данные предпринимателя (фамилию, имя, отчество, ОГРНИП, дату регистрации, ИНН, вид и реквизиты документа, удостоверяющего личность главы КФХ, контактный телефон);
- причину внесения изменений. В качестве причины внесения изменений нужно выбрать одну из следующих:
 - изменение данных о главе КФХ, содержащихся в ЕГРИП;
 - смена главы КФХ;
 - при внесении записи в ЕГРИП были допущены ошибки.

В Приложениях отражаются те изменения, которые произошли у предпринимателя. Следовательно, в них нужно указывать новые данные предпринимателя. В течение 5 дней со дня подачи заявления о внесении изменений в ЕГРИП налоговые органы регистрируют указанные изменения. Еще через день они выдают или направляют по почте Свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей о крестьянском (фермерском) хозяйстве. Оно оформляется по форме N P60005 (Приложение N 7 к Приказу МНС России от 3 декабря 2003 г. N БГ-3-09/664).

Глава 5. ОТКРЫТИЕ СЧЕТОВ, ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ И СЕРТИФИКАЦИЯ

5.1. Открытие счетов

Индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию, может открыть в банке расчетный счет. Расчетные (текущие) и иные счета в банках открываются на

основании договора банковского счета. На них зачисляются и с них могут расходоваться денежные средства индивидуальных предпринимателей (ст. 11 Налогового кодекса РФ).

Если предприниматель начинает работать с иностранной валютой, то банк заключает с ним договор банковского счета и открывает валютный счет.

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

Пример. Индивидуальным предпринимателем были оформлены документы для государственной регистрации, но свидетельство, подтверждающее государственную регистрацию, не получено. При обращении в банк с просьбой открыть расчетный счет предпринимателю было отказано, так как одним из обязательных документов, необходимых для открытия счета в банке, является свидетельство о государственной регистрации.

Открыв расчетный счет без свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, банк подвергнется штрафу в размере 10 000 руб. (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Обращаем ваше внимание, что в соответствии с п. 4 ст. 5 Федерального закона РФ N 129-ФЗ 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. Обязанность индивидуального предпринимателя письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства об открытии счетов в семидневный срок, предусмотрена п. 2 ст. 23 НК РФ.

Обратите внимание, что Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России в Письме от 21 июня 2005 г. N 03-02-07/1-155 сообщил, что, в частности, депозитные и ссудные счета не обладают признаками счетов, предусмотренных п. 2 ст. 11 НК РФ, эти счета не открываются на основании банковского счета и имеют специальное целевое использование.

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

5.1.1. 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. N 28-И. Бланк карточки предпринимателю выдаст работник банка, в котором он 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.

В поле "Владелец счета" индивидуальный предприниматель должен написать свою фамилию, имя, отчество, а также реквизиты документа, который удостоверяет его личность (например, реквизиты паспорта).

В поле "Место нахождения (место жительства)" предпринимателю необходимо указать адрес места своего жительства, а в поле "Тел. N" - номер телефона с междугородним кодом населенного пункта в круглых скобках. Наименование банка, в котором предприниматель открывает расчетный счет, отражается в поле "Банк". В поле "Краткое наименование владельца счета" индивидуальный предприниматель указывает свой статус, фамилию, имя и отчество. Адвокаты, нотариусы и детективы должны вписать в эту строку вид своей деятельности.

Поля "Должность" и "Срок полномочий" заполнять не надо. В поле "Фамилия, имя, отчество" предприниматель указывает свои данные. В поле "Образец подписи" он расписывается в

присутствии нотариуса или работника банка, которые заверяют подлинность подписи предпринимателя.

Затем указывается дата заполнения и опять ставится подпись предпринимателя. В поле "Образец оттиска печати" ставится печать индивидуального предпринимателя. Все остальные поля карточки заполняются работниками банка. Так, на оборотной стороне карточки после заключения договора банковского счета указывается номер расчетного счета, присвоенный предпринимателю.

Пример. Предприниматель Михайлов И.Б. был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя 13 мая 2008 г. 19 мая 2008 г. он обратился в Королевский филиал Сберегательного банка РФ с просьбой открыть расчетный счет. Для этого он представил Свидетельство о государственной регистрации, Свидетельство о постановке на учет и предъявил паспорт. Карточка с образцом подписи и оттиска печати предпринимателя была заполнена так:

Код формы документа по ОКУД
0401026

Карточка
с образцами подписей и оттиска печати

Индивидуальный предприниматель	Отметка банка	
Владелец счета ----- Михайлов Игорь Борисович		
----- паспорт серия 46 01 N 518345, выдан		
----- 15.06.2001 Купавинским о/м Ногинского ОВД		(подпись)
----- Московской области		" " 20__ г.

Место нахождения (место жительства) 142450, Московская область, Ногинский район,		
----- поселок городского типа Старая Купавна,		
----- улица Матросова, дом 2, квартира 15		

----- (095) 308-42-08		
----- тел. N -----		
----- Королевский филиал Сбербанка России		
Банк -----	Прочие отметки	

Оборотная сторона

Индивидуальный предприниматель Михайлов И.Б.

----- N банковского счета _____
(сокращенное наименование владельца
счета)

Должность		Фамилия, имя, отчество	Образец подписи	Срок полномочий				
Первая подпись	-	Михайлов Игорь Борисович						
Вторая подпись	-							
	Дата заполнения	19 мая 2008 г.		Образец оттиска печати				
	Подпись клиента							
Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей			Выданы денежные чеки					
			Дата	с N	по N	Дата	с N	по N

Согласно указаниям Центрального банка РФ теперь не обязательно заверять подлинность подписей нотариально. Кроме нотариуса это может сделать банковский работник. Для этого карточка оформляется в его присутствии в помещении банка. Это делается в следующем порядке.

Предприниматель предъявляет документ, удостоверяющий его личность. Затем он собственноручно расписывается на оборотной стороне карточки в присутствии работника банка. В незаполненных строках карточки ставятся прочерки.

В подтверждение подлинности подписей банковский работник расписывается в поле "Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей" и проставляет печать банка.

Учтите, что банки имеют право взимать плату со своих клиентов за оказание услуг по оформлению карточки. При этом предельный размер платы за услуги по оформлению карточек нормативными актами Центрального банка РФ не установлен.

Если предприниматель открывает несколько счетов в банке и их обслуживает один и тот же сотрудник банка, то на все эти счета достаточно оформить только одну карточку. Помимо перечисленных выше документов предпринимателю необходимо заполнить заявление на открытие счета, бланк которого ему выдаст работник банка. На основании заявления банк

(законный, уполномоченный
представитель <7> организации,
индивидуального предпринимателя,
нотариуса, занимающегося частной
практикой, адвоката, учредившего
адвокатский кабинет)
(нужное подчеркнуть)

Михайлов	Михайлов	
-----	-----	-----
(подпись)	(Ф.И.О.)	(телефон)
М. П.		

<1> Для юридического лица.

<2> Для российской организации; для иностранной организации - при наличии ИНН.

<3> Для иностранной организации (при отсутствии ИНН).

<4> Для индивидуального предпринимателя.

<5> Для индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет.

<6> Заполняется для сообщения об открытии (закрытии) лицевого счета в органе Федерального казначейства (ином органе, осуществившем открытие (закрытие) лицевого счета).

<7> К сообщению прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя.

5.1.3. 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 НК РФ).

Кроме того, для предпринимателей предусмотрена и административная ответственность по ст. 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель открыл расчетный счет, о чем в положенный срок извещил налоговый орган, представив, однако, не специально установленный для этого бланк, а информационное письмо.

Несмотря на это обстоятельство, индивидуальный предприниматель формально выполнил требование о сообщении сведений об открытии счета в банке и не может быть привлечен к ответственности за подачу заявления в форме, которая отличается от установленной.

Обратимся к арбитражной практике. При рассмотрении аналогичного дела судом было установлено, что налогоплательщиком была представлена информация 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. Таким образом, срок представления указанной информации не был нарушен налогоплательщиком. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что при таких обстоятельствах несоблюдение формы сообщения об открытии счета не может являться основанием для привлечения к ответственности в соответствии со ст. 118 Налогового кодекса РФ (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 августа 2000 г. N A05-1985/00-119/4).

Хотя имеется решение суда и с абсолютно противоположным выводом. Правда, и ситуация сложилась несколько иная. Речь идет, в частности, о Постановлении ФАС Московского округа от 4 декабря 2003 г. по делу N КА-А40/9831-03.

Индивидуальный предприниматель исполнил требование законодательства об извещении налогового органа об открытии расчетного счета в банке путем указания 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 налоговой инспекции номера открытого расчетного счета.

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.

Ведение Книги учета доходов и расходов - это самостоятельная обязанность налогоплательщика, установленная п. 1 ст. 346.24 Налогового кодекса РФ. Записи в данной книге производятся налогоплательщиком, книга находится также у налогоплательщика.

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 установленной законом - ст. 346.24 Налогового кодекса РФ - обязанности налогоплательщика.

Правовых оснований считать произведенную в данной книге запись о расчетном счете исполнением обязанности налогоплательщика, установленной п. 2 ст. 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 титульном листе книги номер расчетного счета в банке, добросовестно заблуждался относительно надлежащего исполнения им обязанности по письменному сообщению налоговому органу сведений об открытии счета в банке, 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 остаться у налогового органа. И в этом случае суд, может быть, посчитает обязанность об извещении об открытии расчетного счета исполненной.

5.2. Лицензирование отдельных видов деятельности

Государственная регистрация лица, постановка на налоговый учет, открытие счета - вот вроде бы основные процедуры, пройдя которые ПБОЮЛ может осуществлять предпринимательскую деятельность. Да, верно. Может. Но не всегда.

В ряде случаев предпринимателю не обойтись без дополнительного специального разрешения. Речь идет о лицензии. Дело в том, что ст. 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, в п. 3 ст. 23 Гражданского кодекса РФ оговорено, что к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила Гражданского кодекса РФ, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

Таким образом, ПБОЮЛ для занятия определенными видами деятельности необходимо наличие специального разрешения (лицензии).

Положения о лицензировании конкретных видов деятельности, порядок лицензирования, необходимые условия определяет Правительство РФ.

В настоящее время правила лицензирования определяет Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности". В соответствии со ст. 2 этого Закона лицензия - специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом индивидуальному предпринимателю, а лицензируемый вид деятельности - вид деятельности, на осуществление которого на территории Российской Федерации требуется получение лицензии.

Перечень видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии, строго определен ст. 17 Закона N 128-ФЗ. Вид деятельности, на осуществление которого выдана лицензия, имеет право выполнять только лицо, получившее лицензию, и никакое другое. Передача лицензии одним лицом другому не допускается.

Для получения лицензии ПБОЮЛ должен представить необходимый набор документов в соответствующий государственный орган. Чтобы документы не потерялись, они должны сдаваться по описи, на которой проставляется отметка лицензирующего органа о приеме документов.

В представляемый набор должны входить следующие документы:

- заявление о предоставлении лицензии с указанием фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность индивидуального предпринимателя;
- с указанием лицензируемого вида деятельности, который индивидуальный предприниматель намерен осуществлять;

- копия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя (с предъявлением оригинала в случае, если копия не заверена нотариусом) - для индивидуального предпринимателя;
- копия свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе (с предъявлением оригинала в случае, если копия не заверена нотариусом);
- документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;
- сведения о квалификации работника - соискателя лицензии.

Кроме того, Закон N 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 N 128-ФЗ и иными федеральными законами.

За рассмотрение заявления о выдаче лицензии, а также за выдачу самой лицензии взимается лицензионный сбор. Срок действия лицензии не может быть менее чем пять лет. Срок действия лицензии по его окончании может быть продлен по заявлению лицензиата.

Осуществление индивидуальным предпринимателем деятельности без лицензии может быть выражено в:

- осуществлении деятельности после подачи заявления о выдаче лицензии, но до получения положительного результата и уведомления о проведенном лицензировании;
- осуществлении деятельности после получения решения лицензирующего органа об отказе в выдаче лицензии;
- осуществлении деятельности после приостановления лицензии, если были выявлены нарушения лицензионных требований и условий;
- осуществлении деятельности после аннулирования лицензии лицензирующим органом или судом;
- осуществлении деятельности по истечении срока действия лицензии, если этот срок заблаговременно не продлен;
- необращении в лицензирующий орган за лицензией при занятии деятельностью, требующей лицензирования.

За осуществление деятельности, для ведения которой требуется специальное разрешение, без наличия такового лицо, допустившее данное нарушение, 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 ст. 6.2 занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, не имеющим лицензии на данный вид деятельности, влечет наложение административного штрафа в размере от 2000 до 2500 руб.

А ст. 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 конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой.

Нарушение условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), также наказуемо. Осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией), влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1500 до 2000 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 осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением лицензионных требований и условий предусмотрена также и уголовная ответственность. Однако только в том случае, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере; она предусмотрена уже упоминавшейся на страницах данной книги ст. 171 Уголовного кодекса РФ.

5.3. Сертификация товаров, работ, услуг

Помимо лицензирования необходимо выполнить требования законодательства о сертификации продукции, услуг. Правовые основы обязательной и добровольной сертификации продукции, услуг и иных объектов регулируются Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. N 184-ФЗ "О техническом регулировании".

Основные понятия, используемые в Законе, приведены в ст. 2 Закона N 184-ФЗ.

Заявитель - физическое или юридическое лицо, осуществляющее обязательное подтверждение соответствия.

Под декларированием соответствия понимается форма подтверждения соответствия продукции требованиям технических регламентов.

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 Российской Федерации может носить добровольный или 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 N 184-ФЗ).

Объектом обязательного подтверждения соответствия может быть только продукция, выпускаемая в обращение на территории Российской Федерации.

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

Работы по обязательному подтверждению соответствия подлежат оплате заявителем.

Пункт 2 ст. 28 Закона N 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. N 1013 (ред. от 10.02.2004), которым утвержден Перечень товаров, подлежащих обязательной сертификации.

Например, к числу сертифицируемых товаров относятся товары для детей, продовольственные товары, косметические товары и т.п.

Закон не запрещает при наличии нескольких аккредитованных органов по сертификации обращаться в любой из них. Это важно по той причине, что услуги по сертификации 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 документы, 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 госрегистрации предприятия (предпринимателя), заключение ЦГСЭН, журнал регистрации проверок, инструкция по охране труда, график проведения инструктажа, а также другие документы, не предусмотренные законодательством.

Если добавить, что стоимость самой услуги в зависимости от сложности работ может достигать 3500 руб., то становится ясно, что очередное благое начинание государственных органов превращается в тяжелое, а зачастую непосильное бремя для предпринимателей. Поскольку на этапе становления бизнеса, да и в ходе его функционирования, сумма расходов за сертификацию, пусть даже в меньшем размере, как и сама процедура прохождения сертификации, по карману и по силам далеко не каждому ПБОЮЛ.

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, ст. 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 соответствия (декларации о соответствии), или без 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 п. 5 ст. 20.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях 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.

5.4. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции

Не менее важной процедурой, чем сертификация, является гигиеническая оценка продукции. Она проводится в целях обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, предотвращения поступления на потребительский рынок страны опасной для человека продукции.

Санитарно-эпидемиологические заключения, выданные органами и учреждениями государственной санитарно-эпидемиологической службы, действуют на всей территории Российской Федерации.

Экспертиза продукции проводится органами и учреждениями государственной санитарно-эпидемиологической службы Российской Федерации, организациями, аккредитованными в установленном порядке, экспертами и включает в себя:

- проведение экспертизы документации;
- лабораторные и инструментальные исследования и испытания; (при экспертизе продукции с обследованием условий производства осуществляется обследование условий производства).

Результаты экспертизы продукции могут служить основанием для выдачи санитарно-эпидемиологического заключения установленного образца о соответствии (несоответствии) продукции и/или нормативно-технической документации на продукцию государственным санитарно-эпидемиологическим правилам и нормативам (далее - заключение), которое вносится в соответствующий Реестр санитарно-эпидемиологических заключений.

Экспертизе подлежит продукция:

- производимая в Российской Федерации - при постановке продукции на производство, при изменении состава, комплектации, конструкции, технологического процесса производства, нормативной или технической документации на продукцию, опытная партия продукции;
- ввозимая на территорию Российской Федерации;
- при истечении срока действия ранее выданного заключения.

Для проведения экспертизы продукции заявитель представляет следующие документы:

для отечественной продукции:

- нормативную и (или) техническую документацию на продукцию (технические условия, технологические инструкции, состав продукции, др.);
- протоколы испытаний продукции (при их наличии);
- другие документы, подтверждающие безопасность продукции;
- образцы продукции, необходимые для санитарно-эпидемиологической экспертизы;

для импортной продукции:

- документ организации-изготовителя, подтверждающий безопасность продукции;
- сертификат безопасности страны-изготовителя, выданный уполномоченными на то органами;
- протоколы испытаний продукции (при их наличии);
- образцы продукции в количестве, необходимом для санитарно-эпидемиологической экспертизы;
- техническое описание продукции с указанием условий применения (использования), другие нормативные и технические документы о составе и условиях применения;
- для пищевых продуктов, парфюмерно-косметических средств, средств гигиены полости рта, товаров бытовой химии - образцы или макеты этикеток;
- контракт (договор) или сведения о контракте (договоре) на поставку продукции.

Документы страны-производителя (поставщика) следует представлять в органы и учреждения государственной санитарно-эпидемиологической службы с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке.

Срок проведения экспертизы продукции определяется в зависимости от вида и объема исследований конкретного вида продукции, но не может превышать двух месяцев.

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, гл. 6 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В соответствии со ст. 6.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях нарушение законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, выразившееся в нарушении действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнении санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на предпринимателей в размере от 500 до 1000 руб.

А нарушение санитарно-эпидемиологических требований к организации 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, влечет наложение административного штрафа на предпринимателей в размере от 2000 до 3000 руб.

А нарушение санитарно-эпидемиологических правил, повлекшее по неосторожности массовое заболевание или отравление людей, приводит в действие уже нормы Уголовного кодекса РФ. В соответствии со ст. 236 Уголовного кодекса РФ оно наказывается штрафом в размере до 80 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо обязательными работами на срок до ста восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок до одного года, либо ограничением свободы на срок 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 ограничением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Предусмотрена Уголовным кодексом РФ 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).

Так, производство, хранение или перевозка в целях сбыта либо сбыт товаров и продукции, выполнение работ или оказание услуг, не отвечающих требованиям безопасности жизни или здоровья потребителей, наказываются штрафом в размере до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до двух лет.

Те же деяния, если они:

а) совершены группой лиц по предварительному сговору или организованной группой;
в) совершены в отношении товаров, работ или услуг, предназначенных для детей в возрасте до шести лет;

г) повлекли по неосторожности причинение тяжкого вреда здоровью либо смерть человека - наказываются штрафом в размере от 100 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет. Либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет либо без такового.

5.5. Обязательные медицинские осмотры

В соответствии со ст. 11 Федерального закона от 30 марта 1999 г. N 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 осуществляющих государственный санитарно-эпидемиологический надзор должностных лиц;
- 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 населению;

- 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 прохождения медицинских осмотров установлена ст. 34 Закона N 52-ФЗ.

В соответствии со ст. 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 работников.

В частности, индивидуальные предприниматели обязаны обеспечивать условия, необходимые для своевременного прохождения медицинских осмотров работниками.

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

Данные о прохождении медицинских осмотров подлежат внесению в личные медицинские книжки и учету лечебно-профилактическими организациями государственной и муниципальной систем здравоохранения, а также органами, осуществляющими государственный санитарно-эпидемиологический надзор.

Порядок проведения обязательных медицинских осмотров, учета, ведения отчетности и выдачи работникам личных медицинских книжек определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять государственный санитарно-эпидемиологический надзор.

Приказом Минздравсоцразвития России от 16 августа 2004 г. N 83 "Об утверждении Перечня вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и Порядка проведения этих осмотров (обследований)".

Так, в Приложении N 2 к указанному Приказу приведен такой перечень работ:

1.	Работы на высоте, верхолазные работы (верхолазными считаются все работы, когда основным средством предохранения работников от падения с высоты во все моменты работы и передвижения является предохранительный пояс) Работа крановщика (машиниста крана) Работа лифтера скоростных лифтов
2.	Работа по обслуживанию и ремонту действующих электроустановок с напряжением 42 В и выше переменного тока, 110 В и выше постоянного тока, а также монтажные, наладочные работы, испытания и измерения в этих электроустановках
3.	Работы в лесной охране, по валке, сплаву, транспортировке и первичной обработке леса
4.	Работы в нефтяной и газовой промышленности, выполняемые в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, пустынных и других отдаленных и недостаточно обжитых районах, а также при морском бурении
5.	Работа на гидрометеорологических станциях, сооружениях связи, расположенных в полярных, высокогорных, пустынных, таежных и других отдаленных и недостаточно обжитых районах, в сложных климатических условиях
6.	Геолого-разведочные, топографические, строительные и другие работы в отдаленных, малонаселенных, труднодоступных, тундровых, заболоченных и горных районах (в том числе вахтово-экспедиционным методом)
7.	Работы, связанные с применением легковоспламеняющихся и взрывчатых материалов, работы во взрыво- и пожароопасных производствах
8.	Работы в военизированной охране, службах спецсвязи, аппарате инкассации, банковских структурах, других ведомствах и службах, которым разрешено ношение огнестрельного оружия и его применение
9.	Работы, связанные с обслуживанием установок и емкостей с внутренним давлением газов и жидкостей выше 1.1 атм
10.	Работы, выполняемые в условиях измененного геомагнитного поля (экранированные помещения, заглубленные сооружения)
11.	Подводные работы
12.	Подземные работы

13.	Работы по предупреждению и ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера Газоспасательная служба Газоспасательные дружины Военизированные части и отряды по предупреждению возникновения и ликвидации открытых газовых и нефтяных фонтанов Военизированные горные, горноспасательные службы Пожарная охрана
14.	Работы, выполняемые с применением изолирующих средств индивидуальной защиты и фильтрующих противогазов с полномерной лицевой частью
15.	Работы на судах
16.	Работы, связанные с пребыванием в условиях пониженного и повышенного атмосферного давления
17.	Работы по непосредственному управлению транспортными средствами
18.	Работы в организациях пищевой промышленности, на молочных и раздаточных пунктах, базах и складах продовольственных товаров, где имеется контакт с пищевыми продуктами в процессе их производства, хранения, реализации, в том числе работы по санитарной обработке и ремонту инвентаря, оборудования, а также работы, где имеется контакт с пищевыми продуктами при транспортировке их на всех видах транспорта
19.	Работы в организациях общественного питания, торговли, буфетах, на пищеблоках, в том числе на транспорте
20.	Работы, выполняемые учащимися образовательных организаций общего и профессионального образования перед началом и в период прохождения практики в организациях, работники которых подлежат медицинским осмотрам (обследованиям)
21.	Работы медицинского персонала родильных домов (отделений), детских больниц (отделений), отделений патологии новорожденных, недоношенных
22.	Работы в образовательных организациях всех типов и видов
23.	Работы в детских и подростковых сезонных оздоровительных организациях
24.	Работы в дошкольных образовательных организациях, домах ребенка, организациях для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (лиц, их заменяющих), образовательных организациях интернатного типа, оздоровительных образовательных организациях, в том числе санаторного типа, детских санаториях, круглогодичных лагерях отдыха
25.	Работы в лечебно-профилактических учреждениях, организациях, санаториях, домах отдыха, пансионатах, домах-интернатах, а также работы социальных работников, непосредственно связанные с питанием пациентов

26.	Работы в организациях бытового обслуживания (банщики, работники душевых, парикмахерских)
27.	Работы в бассейнах, а также водолечебницах
28.	Работы в гостиницах, общежитиях, пассажирских вагонах (проводники)
29.	Работы в организациях медицинской промышленности и аптечной сети, связанные с изготовлением, расфасовкой и реализацией лекарственных средств
30.	Работы на водопроводных сооружениях, связанные с подготовкой воды и обслуживанием водопроводных сетей
31.	Работы в агропромышленном комплексе, связанные с переработкой молока и изготовлением молочных продуктов

Приказом Роспотребнадзора от 20 мая 2005 г. N 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 декабря 1999 г. N 1228 "Об обязательных периодических медицинских осмотрах и гигиенической аттестации" в целях соблюдения норм Закона N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения" был утвержден Перечень профессий, производств, работники которых проходят обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры.

1. Работники предприятий торговли продовольственными товарами и изделиями, предназначенными для контакта с продуктами питания и водой, продовольственных оптовых рынков.

2. Работники торговли промышленными товарами для детей, парфюмерно-косметическими изделиями.

3. Работники торговли промышленными товарами, в т.ч. вещевых рынков.

4. Работники предприятий общественного питания, буфетов, киосков, пищеблоков всех учреждений и организаций.

5. Работники кремово-кондитерских цехов, производств, детских молочных кухонь.

6. Работники предприятий пищевых отраслей промышленности, баз и складов для хранения и реализации продовольственных товаров.

7. Работники транспортных предприятий и частные лица, занятые перевозкой продовольственных товаров на всех видах транспорта (автомобильный, железнодорожный, авиа, речной, морской).

8. Водители транспортных предприятий и частные лица, занятые перевозкой людей (такси, городской пассажирский транспорт), а также водители междугородных перевозок независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности.

9. Проводники пассажирских поездов дальнего следования, речного, морского и авиатранспорта.

10. Работники учебно-воспитательных учреждений (общеобразовательных школ, детских домов, профессионально-технических училищ, техникумов, школ-интернатов, лицеев, колледжей).

11. Работники сезонных детских и подростковых оздоровительных учреждений (перед началом работы).

12. Работники детских дошкольных учреждений (ясли, сады, дома ребенка, школы-интернаты, детские санаторные круглогодичные оздоровительные учреждения).

13. Медицинские работники родильных домов (отделений), детских больниц (отделений), отделений патологии новорожденных, отделений для недоношенных.

14. Медицинские работники лечебно-профилактических учреждений, санаториев, домов отдыха, пансионатов, интернатов и домов для инвалидов и престарелых, а также научные сотрудники учреждений здравоохранения и лабораторий, непосредственно работающие с пациентами или биологическими материалами.

15. Работники лечебно-профилактических учреждений по обслуживанию взрослого и детского населения, а также санаториев, домов отдыха, пансионатов, интернатов и домов для инвалидов и престарелых, непосредственно связанные с питанием пациентов.

16. Работники предприятий по санитарно-гигиеническому обслуживанию населения независимо от форм собственности (бани, душевые, сауны, парикмахерские, косметические салоны, прачечные, химчистки, пункты приема белья, ремонтно-эксплуатационные управления).

17. Горничные, уборщицы, администраторы, заведующие этажами гостиниц, общежитий, мотелей.

18. Работники бассейнов и водолечебниц, отпускающие процедуры, спортивно-оздоровительных учреждений.

19. Работники аптек, фармацевтических предприятий (заводы, фабрики и т.д.), занятые изготовлением, фасовкой и реализацией лекарственных средств.

20. Работники водопроводных сооружений, имеющие непосредственное отношение к подготовке воды, а также лица, обслуживающие водопроводные сети.

21. Работники канализационных сетей и сооружений.

22. Учащиеся общеобразовательных школ, средних специальных и высших учебных заведений, а также учебных заведений нового типа (лицеи, колледжи и т.п.) перед началом и в период прохождения практики на предприятиях, учреждениях, работники которых подлежат медицинским осмотрам.

23. Студенты первых курсов средних специальных и высших учебных заведений, а также студенты независимо от курса обучения, проживающие в общежитии.

24. Участники многоуровневого сетевого маркетинга.

В соответствии со ст. 6.3 "Нарушение законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения" КоАП РФ нарушение законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, выразившееся в нарушении действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнении санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий, - влечет предупреждение или наложение административного штрафа: на граждан - в размере от одного до пяти минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от 500 до 1000 руб.; на юридических лиц - от 10 000 до 20 000 руб.

Глава 6. 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. N 54-ФЗ.

В соответствии с п. 2 ст. 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 п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 N 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.

Под ККТ в Законе N 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.

6.1. Как выбирать ККТ

Приобретая ККТ, необходимо учесть требования, которые предъявляет к ней Закон N 54-ФЗ, а именно:

1. Модель ККТ, которую использует предприниматель, должна быть внесена в Государственный реестр (ст. 3 Закона 54-ФЗ). В Письме Федерального агентства по промышленности от 28 ноября 2005 г. N БА-857/16 указаны модели ККТ, разрешенные для регистрации в налоговых органах.

Функции по ведению реестра ККТ переданы Федеральному агентству по промышленности. Это ведомство в Письме от 28 ноября 2005 г. N БА-857/16 опубликовало полный Перечень моделей ККТ и их версий, включенных в Госреестр.

А Правила ведения Государственного реестра контрольно-кассовой техники и требования к его структуре и составу сведений утверждены Постановлением Правительства РФ от 23 января 2007 г. N 39. Кроме того, в Постановлении прописан порядок подачи сведений для включения в реестр новой кассовой техники.

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

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, функциональные возможности которой ограничены. Расширить эти возможности можно лишь путем подключения дополнительных устройств ввода-вывода. Эти устройства управляются контрольно-кассовой машиной с помощью тех программ, которые в ней размещены. К автономным относятся и портативные ККМ, имеющие возможность работы без постоянного подключения к электросети.

Пассивную системную ККТ можно использовать как автономную "кассу", а можно 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 модели активных системных ККТ, как ЭКР 4101 2Ф, IBM 4694 с фискальным принтером, IPC GRS-38001 СПФ, подойдут для любого бизнеса.

6.2. Приобретение ККТ

6.2.1. Покупка ККТ у генерального поставщика

Генеральным поставщиком ККТ является юридическое лицо, которое организует продажу, техническое обслуживание и ремонт определенных моделей. Генеральные поставщики создают на договорной основе сеть продавцов и центров технического обслуживания (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.

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 проверок за соблюдением законодательства РФ о ККТ, которые осуществляют налоговые органы.

Список генеральных поставщиков утверждается решением ГМЭК по ККМ. В нем помимо реквизитов заявителей и генеральных поставщиков ККТ (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 такого договора индивидуальным предпринимателем является первым шагом к использованию ККТ. На центры технического обслуживания ККТ возлагаются, в частности, обязанности по вводу в эксплуатацию ККТ, 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.

При покупке ККТ проверьте наличие технического паспорта и паспорта версии.

6.2.2. Приобретаем ККТ в специализированной организации

В большинстве случаев индивидуальные предприниматели покупают ККТ в простой торговой фирме, которая приобретает аппараты у генеральных поставщиков. В этом случае вам придется везти приобретенный аппарат в ЦТО. Правда, торговые фирмы имеют право продавать ККТ только в те регионы, где имеются ЦТО, с которыми у них заключены договоры о принятии 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, полученных от продавца, а также исправность самого аппарата. Также они ставят в техпаспорт отметку, подтверждающую, что фискальная память данной ККТ соответствует эталонным образцам, то есть нужного типа.

Кассовый аппарат, который вы собираетесь использовать, должен быть снабжен еще одной специальной голограммой - "Сервисное обслуживание". На ней указан год, когда вашу ККТ ввели в эксплуатацию и поставили на техническое обслуживание. Такую голограмму необходимо купить в ЦТО - специалисты центра наклеят ее на вашу ККТ. Договор с ЦТО заключается на год. То есть каждый год вам нужно вновь проходить всю эту процедуру и покупать голограмму.

6.2.3. 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 оформляется дополнительный лист. Форма такого листа приведена в Приложении N 8 к Решению ГМЭК по ККМ от 18 апреля 2002 г., Протокол 2/67-2002.

6.3. Как зарегистрировать ККТ в налоговых органах

Использовать кассовый аппарат можно только после того, как он пройдет регистрацию в налоговых органах. Как регистрировать ККТ, разъяснено в Приказе Госналогслужбы России от 22 июня 1995 г. N ВГ-3-14/36.

6.3.1. Какие документы нужны для регистрации ККТ

Для этого в налоговую инспекцию по месту жительства предприниматель должен представить следующие документы:

1. Заявление о регистрации ККТ. Форма заявления приводится в Приложении к Приказу N ВГ-3-14/36.

2. Технический паспорт ККТ (оригинал и копию).

3. Паспорт версии ККТ (оригинал и копию).

4. Договор на техническое обслуживание ККТ в ЦТО (оригинал и копию).

5. Журнал кассира-операциониста.

Имеется в виду журнал по форме N КМ-4, который входит в унифицированные формы первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением ККМ (утв. Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 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.

6.3.2. 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 с вами встретиться и проверить ваш аппарат. В большинстве налоговых инспекций установлены приемные дни, когда вы должны 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 документы для регистрации ККТ, проверяет достоверность изложенных в заявлении данных. Специалист ЦТО проверяет исправность и работоспособность аппарата, осуществляет программирование печати кассового чека ККТ. На нем должна 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 будет признан недействительным. Именно такую позицию занимают налоговики при проведении проверок, а также специалисты Минфина (Письмо от 5 января 2004 г. N 16-00-17/2). В этом случае к предпринимателю будут применены штрафные санкции по ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях как за продажу товаров, оказание услуг или выполнение работ без применения кассового аппарата.

Дополнительными реквизитами чека могут быть:

- номер секции;
- выделение в чеках налогов;
- пароли кассиров.

Секции можно распределить по отделам или группам клиентов. Например, разбивка по клиентам может быть такой:

- 1-я секция - для расчетов с физическими лицами;
- 2-я секция - для расчетов с организациями;
- 3-я секция - для расчетов с предпринимателями.

Если предприниматель принимает деньги по платежным картам, то для этого ему также нужно выделить отдельную секцию.

6.3.3. 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, формирование 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 на чеке печатается информация "Нефискальный" или "Нефискальная операция" отдельной строкой.

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

Даже если вы купили поддержанную ККТ, процедуру фискализации вам пройти все же придется. 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.

специалист ЦТО опечатывает машину, ставя свою пломбу. Дата опломбирования и сведения оттиска клейма записываются в журнал формы N KM-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. Пробивают 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, инспектор 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 N KM-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.

6.3.4. Карточка ККТ

И наконец, налоговый заполняет вашу карточку регистрации ККТ и подписывает ее у своего начальника. Форма карточки приведена в Приложении N 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 осуществляется деятельность индивидуального предпринимателя, 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 заводской 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.

6.3.5. 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.

6.4. Учитываем расходы на приобретение ККТ

Так как кассовые аппараты служат больше года, они являются основными средствами. В стоимость кассового аппарата включается не только сумма, которую вы уплатили 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 (пп. 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 поддержанную 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 возникает у предпринимателей вопрос: как быть с НДС, который был уплачен при покупке ККТ? Ответ на этот вопрос зависит от того, является предприниматель плательщиком НДС или нет. В первом случае ПБОЮЛ может принять к вычету сумму уплаченного налога. Конечно, если выполнены все необходимые условия:

- 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 2007 г. предприниматель приобрел кассовый аппарат за 18 880 руб., в том числе НДС - 2880 руб. Затраты по вводу в эксплуатацию составили 2360 руб., в том числе НДС - 360 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 3240 руб. (2880 + 360). Эту сумму предприниматель включил в состав материальных расходов за январь. А сумму НДС в размере 18 000 (18 880 - 2880 + 2360 - 360) он предъявил к налоговому вычету.

В том случае, если предприниматель пользуется освобождением от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ, применяет "упрощенку" или переведен на ЕНВД, принять к вычету из бюджета сумму уплаченного НДС нельзя. Она полностью включается в первоначальную стоимость ККТ.

Пример. Используем условия предыдущего примера.

Предположим, что предприниматель Майский освобожден от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ. В этом случае первоначальная стоимость ККТ составит 21 240 руб. (18 880 + 2360). Сразу учесть в составе расходов стоимость кассового аппарата нельзя, так как она превышает 20 000 руб. Предприниматель установил срок полезного использования ККТ - 61 месяц (5 лет и 1 месяц).

Начиная с февраля предприниматель ежемесячно будет учитывать в составе расходов сумму амортизации кассового аппарата в размере 348 руб. (21 240 руб. : 61 мес.).

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 которой касса была введена в эксплуатацию.

Пример. Используем условия предыдущих примеров.

Предположим, что предприниматель продает продукцию, как облагаемую, так и не облагаемую НДС. При этом он не пользуется освобождением от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ. Отчетным периодом по НДС для предпринимателя является квартал.

Выручка от реализации товаров, облагаемых НДС, за I квартал 2008 г. составила 400 000 руб. (без учета НДС). А выручка от реализации товаров, не облагаемых НДС, за тот же период времени - 100 000 руб.

Сумма "входного" НДС, которую предприниматель должен включить в первоначальную стоимость ККТ, равна:

$$(2880 \text{ руб.} + 360 \text{ руб.}) \times (100\,000 \text{ руб.} : (400\,000 \text{ руб.} + 100\,000 \text{ руб.})) = 648 \text{ руб.}$$

Оставшуюся часть налога - 2592 руб. (3240 - 648) - предприниматель может возместить из бюджета. Затраты на приобретение ККТ в размере 18 648 руб. (16 000 + 2000 + 648) предприниматель может включить в состав материальных расходов в январе 2008 г.

Глава 7. КАК ПРАВИЛЬНО ИСПОЛЬЗОВАТЬ ККТ

Основные правила эксплуатации ККТ определены Письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. N 104. Несмотря на то что они относятся к расчетам с населением, их можно применять и при расчетах с юридическими лицами.

7.1. Кто может работать на ККТ

Если предприниматель собирается самостоятельно работать на ККТ, то ему придется освоить правила ее 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.

Предприниматель может принять сотрудника на должность кассира-операциониста. В этом случае с ним необходимо заключить договор о полной индивидуальной материальной ответственности. О том, как составляется этот договор, читайте в разделе "Как принять на работу и уволить сотрудника". Обратите внимание: договор о материальной ответственности можно заключить с работником, которому уже исполнилось 18 лет.

7.2. 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. N 132. Учтите, что унифицированные формы, утвержденные этим Постановлением, рассчитаны на заполнение их организациями. 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 N 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.

Пример. Предприниматель Михайлов И.Б. (ИНН 503103157250, код по ОКПО 38761395) решил заниматься розничной торговлей продуктами питания (код по ОКДП 522). Он арендовал помещение магазина "Ягодка" по адресу: Московская область, г. Ногинск, ул. Ленина, д. 3. Телефон магазина - 516-08-23.

Михайлов обратился в налоговые органы с просьбой зарегистрировать контрольно-кассовый аппарат SAMSUNG ER-700RF (заводской номер - N B7A980702065). Касса была приобретена у ЗАО "Спартак". Показания до перевода на нули были следующие:

- контрольного счетчика (отчета фискальной памяти) - 43;
- главного суммирующего счетчика - 89 456,40 руб.;
- счетчика первой секции - 87 963,30 руб.;
- счетчика второй секции - 1493,10 руб.

21 мая 2008 г. кассовый аппарат был зарегистрирован в инспекции ФНС России по г. Ногинску. Ему был присвоен регистрационный номер 10725. В этот же день ККТ была введена в эксплуатацию. Предприниматель составил Акт по форме N KM-1, который был подписан налоговым инспектором и предпринимателем.

Унифицированная форма N KM-1

		Код
Индивидуальный предприниматель		0330101
----- по ОКПО		38761395
Михайлов И.Б.		

организация, адрес, номер телефона		
Продуктовый магазин "Ягодка",		
Московская область, г. Ногинск,		
----- ИНН		503103157250
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23		

структурное подразделение		
Вид деятельности по ОКДП		52.2
Контрольно - SAMSUNG ER-700RF	номер производителя	B7A980702065
кассовая машина	регистрационный	10725

Прикладная программа		

наименование		
Вид операции		

Номер документа	Дата составления
АКТ 1	21 мая 2008 г.

О ПЕРЕВОДЕ ПОКАЗАНИЙ СУММИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫХ СЧЕТЧИКОВ НА НУЛИ И РЕГИСТРАЦИИ КОНТРОЛЬНЫХ СЧЕТЧИКОВ КОНТРОЛЬНО - КАССОВОЙ МАШИНЫ

Настоящий акт составлен комиссией с участием представителей
налоговый инспектор Инспекции МНС РФ по
контролирующей организации -----

г. Ногинску Петрова О.А. 1052 25 октября 2000
 ----- (удостоверение N ----- от "---" ----- г.),
 которая произвела перевод счетчиков контрольно - кассовой машины на нули
 при показаниях:

Номер по по- рядку	Показания контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули			
	до перевода на нули		после перевода на нули	
	цифрами	прописью	цифрами	прописью
1	2	3	4	5
1	43	Сорок три	002	Два
		и т.д. по количеству счетчиков		

Показания главного суммирующего денежного счетчика
 89 456 40 Восемьдесят девять тысяч четыреста
 ----- руб. --- коп. (-----
 цифрами прописью
 пятьдесят шесть сорок
 ----- руб. ----- коп.)

Оборотная сторона формы N KM-1

Номер по по- рядку	Показания контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули			
	до перевода на нули		после перевода на нули	
	цифрами	прописью	цифрами	прописью
1	2	3	4	5
1	87 963,30	Восемьдесят семь тысяч девятьсот шестьдесят три рубля тридцать коп.	0,12	Ноль руб. 12 коп.
2	1 493,10	Одна тысяча четыреста девяносто три рубля 10 коп.	0,06	Ноль руб. 06 коп.
		и т.д. по количеству счетчиков		

Ввод в эксплуатацию контрольно-кассового аппарата
 Основание -----
 SAMSUNG ER-700RF новым владельцем

Члены комиссии:

Представитель
 контролирующей организации

(налоговый инспектор) Налоговый инспектор Петрова О.А.

место работы, должность	подпись	расшифровка подписи Михайлов И.Б.
Предприниматель	_____	_____
	подпись	расшифровка подписи

На каждый кассовый аппарат открывается Журнал кассира-операциониста (форма N KM-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 N KM-5). Этот журнал, так же как и журнал кассира-операциониста, должен быть прошнурован (страницы пронумерованы), скреплен печатью индивидуального предпринимателя и его подписью.

7.3. Работа на ККТ

Перед началом работы на ККТ в нее надо вставить контрольную ленту. На ней надо указать тип и заводской номер машины, дату 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 Постановлением Правительства РФ от 8 января 1992 г. N 23 "О порядке исчисления времени на территории Российской Федерации". 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. В конце дня нулевые чеки 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 N KM-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 (Письмо УМНС России по г. Москве от 12 сентября 2003 г. N 29-12/50038). 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 ККМ применяется только в случае продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но свою позицию вам придется отстаивать 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 N 0700003 вместо контрольно-кассовой машины, так как такая возможность не предусмотрена Федеральным законом N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".

Данная позиция подтверждается Письмом Минфина России от 19 апреля 2005 г. N 22-3-11/611@.

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 N KM-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 вписывают:

- номер производителя. Обычно он указан на самой ККТ и в ее техническом паспорте;
- регистрационный номер ККТ. Он отражен в Карточке постановки ККТ на учет, которую выдают в налоговой инспекции.

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 подписывает и утверждает он сам.

Пример. 21 мая 2008 г. предприниматель Михайлов И.Б. принял на работу продавца Петухова О.Я. (табельный номер 001), который помимо обязанностей продавца должен был выполнять функции кассира-операциониста. 26 мая продавец Петухов пробил неверный чек на сумму 100 000 руб. В конце дня предприниматель составил Акт по форме N KM-3:

Унифицированная форма N KM-3

		Код
Индивидуальный предприниматель		0330103
----- по ОКПО		38761395
Михайлов И.Б.		

организация, номер телефона Продуктовый магазин "Ягодка", Московская область, г. Ногинск,		
----- ИНН		503103157250
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23		

структурное подразделение		
Вид деятельности по ОКДП		52.2
Контрольно - SAMSUNG ER-700RF	номер производителя	B7A980702065
кассовая машина	модель (класс, тип, марка)	регистрационный
		10725
Прикладная программа		

наименование

Кассир

001

Вид операции

Номер документа	Дата составления
1	26 мая 2008 г.

АКТ

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель

должность

подпись расшифровка подписи

" " _____ г.

О ВОЗВРАТЕ ДЕНЕЖНЫХ
СУММ ПОКУПАТЕЛЯМ (КЛИЕНТАМ)
ПО НЕИСПОЛЬЗОВАННЫМ КАССОВЫМ ЧЕКАМ
(в том числе по ошибочно пробитым
кассовым чекам)

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила:

Номер по порядку	Наименование отдела, секции	Код бригады	Номер чека	Сумма чека, руб. коп.	Должность, фамилия, и. о. лица, разрешившего возврат денег по чеку
1	2	3	4	5	6
1	Секция 1	-	00045	100 000	Продавец Петухов О.Я.
		и т.д.			
Итого					

Выдано покупателям (клиентам) по возвращенным ими кассовым чекам
Сто тысяч
(по ошибочно пробитым чекам) согласно акту на сумму -----
прописью
00
руб. ----- коп.

На указанную сумму следует уменьшить выручку кассы.
Перечисленные возвращенные покупателями (клиентами) чеки (ошибочно
1
пробитые чеки) погашены и прилагаются к акту. Приложение -----.

Члены комиссии:

Предприниматель

подпись

Михайлов И.Б.

расшифровка
подписи

Кассир

подпись

Петухов О.Я.

расшифровка
подписи

Ошибочно пробитую за день сумму нужно указать в графе 15 Журнала кассира-операциониста. На эту сумму уменьшается выручка из операционной кассы за этот день.

Точно такой же акт составляется в том случае, если покупатель отказался от приобретенного товара и предприниматель вернул ему деньги. Согласно ст. 19 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. N 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 N 2300-1). В этом случае покупатель должен написать заявление о возврате денег. В заявлении необходимо указать паспортные данные покупателя.

Но 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.

При этом покупатель должен написать заявление о том, что он просит взять обратно товар и вернуть ему деньги. В заявлении он должен указать свои паспортные данные.

Если приобретенный товар не подошел по форме, габаритам, фасону, размеру или другим параметрам, покупатель также вправе вернуть его и получить 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 приеме 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 N KM-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 N КО-1 (см. раздел "Как учитывать наличные денежные средства"). 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 N KM-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 номер приходного ордера не нужно. Подписывать Справку-отчет будет только предприниматель. Строки "Сдано в банк" и "Квитанция N" заполняются предпринимателем только в том случае, если выручку он передает инкассатору из банка.

Пример. 26 мая 2008 г. в конце дня продавец Петухов О.Я. сформировал Z-отчет N 6. Показания суммирующих денежных счетчиков составили:

- на начало дня - 95 324 руб. 32 коп.;
- на конец дня - 208 976 руб. 54 коп.

Сумма выручки - 113 652 руб. 22 коп. Сдано наличными предпринимателю по приходному ордеру N 4 от 26 мая 2008 г. - 13 652 руб. 22 коп. В течение дня Петухов ошибочно пробил чек на сумму 100 000 руб., о чем был составлен Акт по форме N KM-3.

Унифицированная форма N KM-6

Индивидуальный предприниматель		Форма по ОКУД	Код
----- по ОКПО			0330103
Михайлов И.Б.			38761395

организация, номер телефона			
Продуктовый магазин "Ягодка",			
Московская область, г. Ногинск,			
----- ИНН			503103157250
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23			

структурное подразделение			
Вид деятельности по ОКДП			52.2
Контрольно - SAMSUNG ER-700RF			
кассовая ----- номер	производителя		B7A980702065
машина модель (класс,	регистрационный		10725
тип, марка)			
Прикладная программа -----			
наименование			
Кассир			001
Смена			-
Вид операции			-

СПРАВКА - ОТЧЕТ

Номер документа	Дата составления	Время работы, ч. мин.	
		с	по
4	26 мая 2008 г.	10-00	19-00

КАССИРА - ОПЕРАЦИОНИСТА

Поряд-	Номер	Показания	Сумма, руб. коп.	Заведующий
--------	-------	-----------	------------------	------------

номер контроль- ного счет- чика (отчета фис- кальной памяти) на конец рабо- чего дня (смены)	от- дела	сек- ции	контроль- ного счет- чика (от- чета фис- кальной памяти), регистра- рующего количество переводов суммирую- щих счет- чиков на нули	суммирующего денежного счетчика		выручки за рабочий день (смену) по счет- чику	денег, возвра- щенная покупа- телям (клиен- там) по неис- пользо- ванным кассовым чекам	отделом (секцией)	
				на начало рабочего дня (смены)	на конец рабочего дня (смены)			фамилия, и., о.	подпись
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6	-	1	006	95 324,32	208 976,54	113 652,22	100 000,00	Михайлов	-----
-	-	-	-	-				-	-
				и т.д.					
Итого						113 652,22	100 000,00		

Итого выручка в сумме Тринадцать тысяч шестьсот пятьдесят два

 прописью 22
 _____ руб. ----- коп.

Принята и оприходована по кассе,
4 26 мая 2007
 по приходному кассовому ордеру N ----- от "----" ----- г.

Сдана в банк _____
 _____ банковские реквизиты
 _____ " " _____ г.

Квитанция N _____ от " " _____ г.

Кассир – операционист	_____	Петухов О.Я.
	подпись	-----
		расшифровка подписи
Предприниматель	_____	Михайлов И.Б.
	подпись	-----
		расшифровка подписи

Печатать с оборотом. Подписи печатать на обороте

Если у предпринимателя несколько кассовых аппаратов, то на основании Справок-отчетов кассиров-операционистов ему необходимо составить сводный отчет по форме N KM-7 "Сведения о показаниях счетчиков КKM и выручки организации". Она утверждена Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132.

После снятия Z-отчета, определения и проверки фактической суммы выручки делается записи в Журнале кассира-операциониста (форма N KM-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 графы 4 и 5. В графе 11 нужно показать сумму наличных денег, которую кассир-операционист сдал предпринимателю, или которую предприниматель изъяс 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 графах 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.

Пример. На основании Справки-отчета кассира-операциониста был заполнен Журнал кассира-операциониста (форма N KM-4).

Обложка	Унифицированная форма N KM-4
Индивидуальный предприниматель	Форма по ОКУД
-----	по ОКПО
Михайлов И.Б.	

организация, номер телефона	

Код
0330103
38761395

Продуктовый магазин "Ягодка", Московская область, г. Ногинск, ИНН 503103157250	
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23	
структурное подразделение	
Вид деятельности по ОКДП 52.2	
Контрольно - SAMSUNG ER-700RF	номер производителя В7А980702065
кассовая машина модель (класс, тип, марка)	регистрационный 10725
Прикладная программа	наименование
	Вид операции

ЖУРНАЛ
КАССИРА - ОПЕРАЦИОНИСТА
21 мая 2008 г.
за период с _____ по _____ года

Лицо, ответственное за ведение журнала _____
кассир Петухов О.Я.
должность фамилия, имя,
отчество

Дата (смена)	Номер отдела (секции)	Фамилия, имя, отчество кассира	Порядковый номер конт- рольного счетчика (отчета фискальной памяти) на конец рабочего дня (смены)	Показания					Сумма выручки за рабочий день (смену), руб. коп.	
				контрольного счетчика (отчета фис- кальной па- мяти), ре- гистрирующе- го количест- во переводов показаний суммирующего денежного счетчика	суммирующих денежных счетчиков					
					на начало рабочего дня (смены)		на конец рабочего дня (смены)	сумма, руб. коп.		
										подпись кассира

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
...
26.05.2008	1	Петухов О.Я.	006	006	95 324,32	Петухов	Михайлов	208 976,54	113 652,22
				и т.д.					
Итого за день (смену)						х	х		

По данному образцу печатать четные страницы журнала по форме N КМ-4.

Сдано			Сумма денег, возвращенная покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам, руб. коп.	Подпись на конец рабочего дня (смены)			
наличными, руб. коп.	оплачено по документам			кассира. Деньги и оплаченные счета сдал	администратора (старшего кассира). Показания счетчиков сняли. Деньги принял	руководителя (старшего кассира)	
	количество	сумма, руб. коп.					
11	12	13	14	15	16	17	18
...
13 652,22	-	-	13 652,22	100 000,00	Петухов	Михайлов	-
				и т.д.			

По данному образцу печатать нечетные страницы журнала по форме N KM-4.

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

7.4. 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 оттиски чека на контрольной ленте. Если чек не вышел, то желательно получить вместо него "нулевой" чек. На обороте "нулевого" чека указывается правильная сумма (рубли 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 N KM-8). Специалист ЦТО после осмотра ККТ сделает там запись о проведенных работах, об опломбировании и содержании оттиска клейма.

Пример. 28 мая 2008 г. в 15:00 у предпринимателя Михайлова И.Б. сломался кассовый аппарат SAMSUNG ER-700RF (заводской номер B7A980702065, регистрационный номер 10725). Продавец Петухов О.Я. вызвал специалиста из центра технического обслуживания (ЦТО) и сделал запись в Журнале учета вызова технических специалистов (форма N KM-8).

Обложка

Унифицированная форма N KM-8

Индивидуальный предприниматель	Форма по ОКУД	Код
----- по ОКПО		0330108
Михайлов И.Б.		38761365

организация, адрес, номер телефона		
Продуктовый магазин "Ягодка",		
Московская область, г. Ногинск,		503103157250
----- ИНН		
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23		

структурное подразделение		
Вид деятельности по ОКДП		52.2

ЖУРНАЛ

УЧЕТА ВЫЗОВОВ ТЕХНИЧЕСКИХ СПЕЦИАЛИСТОВ
И РЕГИСТРАЦИИ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ
21 мая 2008 г.

за период с ----- по ----- года

Лицо, ответственное за ведение журнала	кассир	Петухов О.Я.
	должность	фамилия, имя, отчество

Номер по порядку	Дата и время вызова специалиста центра технического обслуживания	Номер			Причина вызова
		заявки	контрольно - кассовой машины		
			производителя	регистрационный	
1	2	3	4	5	6
1	28 мая 2008 г.	1	B7A980702065	10725	Аппарат не печатает кассовые чеки
			и т.д.		

По данному образцу печатать четные страницы журнала по форме N KM-8.

Фамилия, имя, отчество		Отметка об опломбировании и оттиск клейма	Содержание выполненных работ	Подпись о выполнении работ	
специалиста центра технического обслуживания, выполняющего работы по ремонту ККМ	представителя налоговой службы			специалиста центра технического обслуживания	ответственного за приемку работ по ремонту ККМ
7	8	9	10	11	12
		и т.д.			

По данному образцу печатать нечетные страницы журнала по форме N KM-8.

Специалист ЦТО указывает в Журнале свои 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 учета 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 N KM-2). Учтите, если специалисту ЦТО удалось устранить неисправность ККТ по месту его нахождения, то составлять Акт по форме N KM-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.

Пример. Продолжим предыдущий пример.

Предположим, что в кассовом аппарате SAMSUNG ER-700RF вышли из строя денежные контрольные счетчики, в связи с этим он был направлен в ремонт в ЦТО. При отправке ККТ в ремонт был составлен Акт по форме N KM-2, в котором были указаны показания контрольных и суммирующих денежных счетчиков на момент поломки кассового аппарата.

После возврата машины из ремонта в Акте были указаны новые показания контрольных и суммирующих денежных счетчиков.

Унифицированная форма N KM-2

		Код
Индивидуальный предприниматель		0330103
----- по ОКПО		38761395
Михайлов И.Б.		

организация, номер телефона		
Продуктовый магазин "Ягодка",		
Московская область г. Ногинск,		
----- ИНН		503103157250
ул. Ленина, д. 3, тел. 516-08-23		

структурное подразделение		
Вид деятельности по ОКДП		52.2
Контрольно - SAMSUNG ER-700RF	номер	производителя
кассовая -----	-----	В7A980702065
машина модель (класс,	-----	регистрационный
тип, марка)	-----	10725
Прикладная программа -----		
----- наименование		
----- Вид операции		

Номер документа	Дата составления
АКТ 1	21 мая 2008 г.

О СНЯТИИ ПОКАЗАНИЙ КОНТРОЛЬНЫХ И СУММИРУЮЩИХ
ДЕНЕЖНЫХ СЧЕТЧИКОВ ПРИ СДАЧЕ (ОТПРАВКЕ) КОНТРОЛЬНО -
КАССОВОЙ МАШИНЫ В РЕМОНТ И ПРИ ВОЗВРАЩЕНИИ
ЕЕ В ОРГАНИЗАЦИЮ

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила:

Характер неисправности при отправке в ремонт и заключение специалиста центра технического обслуживания о состоянии блока фискальной памяти вышли из строя денежные контрольные счетчики

блок фискальной памяти не нарушен

Показания	Перед отправкой машины в ремонт	При возврате машины после ремонта в организацию
-----------	---------------------------------	---

а) контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули: Z-отчеты 1. _____ X-отчеты 2. _____ 3. _____		007 _____ 012 _____ _____ и т.д. по количеству счетчиков	011 _____ 013 _____ _____
б) главного суммирующего денежного счетчика (сумма выручки по отчету за предыдущий день и контрольной ленты в конце рабочего дня)	цифрами	232 435 ----- руб. 11 -- коп.	232 438 42 ----- руб. -- коп.
	прописью	Двести тридцать ----- две тысячи ----- четыреста ----- тридцать ----- пять 11 ---- руб. -- коп.	Двести тридцать две тысячи ----- четыреста тридцать ----- восемь 42 ----- руб. -- коп.
в) секционных суммирующих денежных счетчиков: Секция N 1 1. _____ Секция N 2 2. _____ 3. _____		6785 11 ---- руб. -- коп. 0 00 ---- руб. -- коп. ____ руб. __ коп. и т.д. по количеству счетчиков	6785 42 ---- руб. -- коп. 0 15 ----- руб. -- коп. _____ руб. __ коп.

Оборотная сторона формы N KM-2

При сдаче в ремонт:

Члены комиссии:

Предприниматель

_____ Михайлов И.Б.
 подпись расшифровка
 подписи

Кассир

_____ Петухов О.Я.
 подпись расшифровка
 подписи

Специалист центра технического обслуживания ККМ	_____	_____
	подпись	расшифровка подписи
Представитель контролирующей организации (налоговый инспектор)	_____	_____
_____	подпись	расшифровка подписи
место работы, должность		

При возвращении (приеме) из ремонта:

Члены комиссии:

Предприниматель	_____	Михайлов И.Б. -----
	подпись	расшифровка подписи
Кассир	_____	Петухов О.Я. -----
	подпись	расшифровка подписи
Специалист центра технического обслуживания ККМ	_____	_____
	подпись	расшифровка подписи
Представитель контролирующей организации (налоговый инспектор)	_____	_____
_____	подпись	расшифровка подписи
место работы, должность		

Ситуация окажется гораздо серьезнее, если из строя вышла фискальная память. Действия по замене блока фискальной памяти расписаны соответствующим Порядком, утвержденным Решением ГМЭК по ККМ от 11 октября 2000 г. (Протокол N 4/58-2000 (доведен до сведения Письмом МНС России от 15 ноября 2000 г. N ВБ-6-16/871)).

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.

7.5. 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 п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. N 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 N 54-ФЗ). В настоящее время продолжают действовать бланки строгой отчетности, утвержденные до вступления в силу Закона N 54-ФЗ. Например, при оказании услуг населению предприниматель может использовать бланки строгой отчетности, приведенные в Письмах Минфина России от 11 апреля 1997 г. N 16-00-27-15, от 20 апреля 1995 г. N 16-00-30-33.

Перечень действующих бланков строгой отчетности

Наименование документа	Код формы (ОКУД)	Утверждено
1	2	3
Квитанция (на ремонт, требующий расхода материалов)	0790001	Письмо Минфина России от 20.04.1995 N 16-00-30-33
Копия квитанции (на ремонт, требующий расхода материалов)	0790001	
Наряд-заказ (на ремонт, требующий расхода материалов)	0790002	
Квитанция (на пошив и ремонт обуви и кожаных изделий)	0790003	
Копия квитанции (на пошив и ремонт обуви и кожаных изделий)	0790003	
Наряд-заказ (на пошив и ремонт обуви и кожаных изделий)	0790004	
Квитанция (на услуги фотографии, фотолаборатории, фотостудии)	0790005	
Копия квитанции (на услуги фотографии, фотолаборатории, фотостудии)	0790005	
Наряд-заказ (на услуги фотографии, фотолаборатории, фотостудии)	0790006	
Квитанция (на ремонт и пошив одежды)	0790007	
Наряд-заказ (на ремонт и пошив одежды)	0790008	
Квитанция (на услуги химчистки)	0790009	
Копия квитанции (на услуги химчистки)	0790009	
Наряд-заказ (на услуги химчистки)	0790010	
Обязательство-квитанция (на прокат предметов)	0790016	
Копия обязательства-квитанции (на прокат предметов)	0790017	
Залоговый билет	0790019	Приказ Минфина России от 31.01.2006 N 20н
Сохранная квитанция	0790021	
Кассовая ведомость приема выручки (за ремонт в присутствии заказчика)	0790024	Письмо Минфина России от 20.04.1995 N 16-00-30-33
Копия кассовой ведомости приема выручки (за ремонт в присутствии заказчика)	0790024	
Квитанция (на ремонт и изготовление ювелирных изделий)	0790027	
Копия квитанции (на ремонт и изготовление ювелирных изделий)	0790027	
Наряд-заказ (на ремонт и изготовление ювелирных изделий)	0790028	
Талон (на услуги парикмахерской)	0790029	

Листок учета выработки (услуги парикмахерской)	0790030	Письмо Минфина России от 11.04.1997 N 16-00-27-15
Квитанция (стирка)	0790031	
Копия квитанции (стирка)	0790031	
Наряд-заказ (стирка)	0790032	
Квитанция (на изготовление и установку памятника, цветника и пр.)	0790311	
Копия квитанции (на изготовление и установку памятника, цветника и пр.)	0790311	
Наряд-заказ (на изготовление и установку памятника, цветника и пр.)	0790312	
Квитанция (на ритуальные услуги)	0790313	
Копия квитанции (на ритуальные услуги)	0790313	
Наряд-заказ (на ритуальные услуги)	0790314	
Копия наряда-заказа (на ритуальные услуги)	0790314	Письмо Минфина России от 11.04.1997 N 16-00-27-15
Квитанция (на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств)	0751602	
Копия квитанции (на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств)	0751602	
Наряд-заказ (на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств)	0751603	
Копия наряда-заказа (на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств)	0751603	

В соответствии с Постановлением Правительства N 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 индивидуального 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.

7.6. Когда предпринимателю можно не применять ККТ

Не применять ККТ предприниматели могут по двум основаниям:

- 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. Такой местностью не являются города, районные центры, поселки городского типа. Перечень отдаленных и труднодоступных местностей определяют органы государственной власти субъектов РФ.

В силу специфики своей деятельности могут не применять ККТ 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 покупателю 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 N 54-ФЗ. Например, при продаже газетно-журнальной и сопутствующей продукции предпринимателю нужно вести раздельный учет выручки от продажи газет и 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, автомагазин, 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 п. 47 Правил продажи отдельных видов товаров, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 19 января 1998 г. N 55. Этот перечень является открытым.

К технически сложным товарам относятся товары бытового назначения, на которые установлены гарантийные сроки. Помимо товаров, подпадающих под этот общий принцип, к технически сложным товарам относятся также автомобили и мототехника, прицепы и номерные агрегаты к ним, велосипеды, средства малой механизации сельскохозяйственных работ, прогулочные суда и другие плавсредства бытового назначения и моторы к ним. Эти разъяснения приведены в Письме Минэкономразвития России от 17 июня 2003 г. N 61-13/356.

7.7. Нужно ли применять ККТ нотариусам?

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 заменят кассовые аппараты. А нотариусы вообще не обязаны применять кассовые машины, а значит, и заменять их чем-то тоже не надо.

Свои выводы специалисты Минфина в Письме от 3 марта 2004 г. N 04-04-10/04 основывают на нормах Основ законодательства РФ от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 "О нотариате". 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 (налог) 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 указываются 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. Поэтому использовать ККТ частному нотариусу при получении платы за оказание нотариальных услуг не нужно.

Чтобы оформить приход наличных денег, нотариусам достаточно составить первичный документ. Таким первичным документом является 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 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

7.8. Ответственность за неприменение ККТ

Ответственность за неприменение ККТ предусмотрена ст. 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. N 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 возможности доступа к фискальной памяти.
6. Был пробит чек на сумму, которая меньше той, что уплатил покупатель.

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 по ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях за осуществление наличных денежных расчетов без применения ККТ.

7.9. 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 Акт оформляется в трех экземплярах. В этом случае один экземпляр передается в налоговый орган, второй - индивидуальному предпринимателю, третий - материально ответственному лицу (работнику).

Глава 8. КАК ПРИНЯТЬ НА РАБОТУ И УВОЛИТЬ СОТРУДНИКА

Трудовой кодекс РФ разрешает индивидуальным предпринимателям выступать в роли работодателей. Особенности труда работников у предпринимателей посвящена гл. 48 Трудового кодекса РФ. Для того чтобы принять на работу сотрудника, предприниматель должен заключить с ним трудовой договор. В соответствии со ст. 420 ГК РФ договор - это соглашение двух или более сторон.

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 необходимыми документами 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 N 2-НДФЛ, которая утверждена Приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. N САЭ-3-04/706@.

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:

- предоставить человеку работу по определенной профессии, специальности, квалификации или должности;
- обеспечить нормальные условия труда;
- оплачивать труд работника.

Работник должен:

- соблюдать правила внутреннего трудового распорядка;
- выполнять работу лично.

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. Существенные условия договора

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

1. Фамилия, имя и отчество работника.
2. Фамилия, имя и отчество предпринимателя.
3. Место работы. Предприниматель должен оговорить точный адрес места работы нового сотрудника.
4. Дата начала трудовой деятельности. Указывается та дата, когда работник должен приступить к работе.
5. Срок действия срочного трудового договора и причины его заключения. 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 ТК РФ).

Трудовой договор вступает в силу с даты его подписания или с того момента, когда сотрудник начал выполнять свою работу. Работник должен приступить к своим обязанностям в тот день, который установлен договором, или на следующий день после вступления договора в силу.

Если же сотрудник не приступил к работе без уважительных причин в течение недели после указанной даты, то договор расторгается.

По общему правилу срок окончания трудового договора заранее не устанавливаются. Срочный договор может быть заключен только в отдельных случаях, предусмотренных ст. 59 ТК РФ. Например:

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

После окончания действия срочного договора работник или предприниматель должны потребовать его расторжения.

Вид трудового договора	Дата расторжения договора
Срочный, с конечной датой	Дата окончания срока действия договора
На время выполнения определенной работы	Дата завершения работы
На время выполнения обязанностей отсутствующего сотрудника	Дата выхода отсутствующего сотрудника на работу
На время выполнения сезонных работ	Дата окончания сезона

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

6. Наименование должности и конкретная трудовая функция работника.

7. Режим и условия его работы.

Обратите внимание: ст. 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 и 4 часов в день. С ними в соответствии со ст. 59 ТК РФ заключается срочный трудовой договор. Кроме того, для некоторых категорий работников устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени (см. таблицу).

Категории работников	Продолжительность рабочей недели	Продолжительность рабочей смены
В возрасте до 16 лет	Не более 24 часов	Не более 5 часов
В возрасте от 16 до 18 лет	Не более 35 часов	Не более 7 часов
Инвалиды I и II группы	Не более 35 часов	В соответствии с медицинским заключением

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. 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 16 часов в неделю и 4-х часов в день.

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.

8. Права и обязанности работника и работодателя.

9. 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 устанавливаются обычно по соглашению между работником и предпринимателем.

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, выходные дни 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 ежегодного отпуска определяется без учета праздничных дней. На время отпуска за работником сохраняется место работы и средний заработок.

По семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам работнику по его письменному заявлению может быть предоставлен отпуск без сохранения заработной платы. Продолжительность отпуска "за свой счет" определяется по взаимному соглашению между предпринимателем и работником.

10. 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. С 1 сентября 2007 г. Федеральным законом от 20 апреля 2007 г. N 54-ФЗ установлен МРОТ в размере 2300 руб. в месяц.

11. Основания для расторжения трудового договора.

12. Сроки предупреждения об увольнении.

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

8.2.3. Дополнительные условия трудового договора

Трудовой договор может содержать и дополнительные условия, не ухудшающие положения 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 сотрудник занимаемой должности или нет. Перечень лиц, которым испытательный срок не может быть

установлен, перечислен в ст. 70 Трудового кодекса РФ. К ним, в частности, относятся беременные женщины, сотрудники, которым не исполнилось 18 лет, и т.д.

Максимальная продолжительность испытательного срока составляет:

- для главных бухгалтеров и их заместителей - шесть месяцев;
- для остальных сотрудников - три месяца.

По договоренности между предпринимателем и работником этот срок может быть меньше. Периоды, когда сотрудник отсутствовал на рабочем месте по болезни или другим уважительным причинам, в испытательный срок не засчитываются. Пока не закончился испытательный срок, трудовой договор может быть расторгнут как сотрудником, так и работодателем. Условия расторжения договора приведены в таблице.

Результаты испытания	Условия расторжения трудового договора
Неудовлетворительные для предпринимателя	Работник письменно предупреждается о расторжении договора за три дня до увольнения. В предупреждении указываются причины увольнения (недостаточная квалификация, несоответствие занимаемой должности и т.д.)
Неудовлетворительные для работника	Работодатель письменно предупреждает о расторжении трудового договора за три дня до увольнения. Причины увольнения указывать не обязательно

В том случае, когда срок испытания истек, а работник 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, следовательно, работник принят предпринимателем на работу без испытания.

8.2.4. Особенности трудовых договоров, заключаемых предпринимателями

В содержании трудовых договоров, которые заключают индивидуальные предприниматели, есть и некоторые особенности. Например, ст. 307 Трудового кодекса РФ допускает возможность установления в трудовом договоре, заключаемом предпринимателем, дополнительных, не предусмотренных Кодексом оснований для увольнения работника. Если такие случаи устанавливаются, то трудовой договор должен содержать условия о размерах и случаях выплаты выходного пособия и иных компенсаций.

Кроме того, ст. 306 Трудового кодекса РФ разрешает предпринимателю в одностороннем порядке менять существенные условия трудового договора, предупредив об этом работника не менее чем за 14 календарных дней (а не за 2 месяца, как это установлено в отношении работников организаций).

8.2.5. Образец трудового договора

Специальной формы трудового договора нет. Поэтому каждый предприниматель должен разработать ее самостоятельно исходя из требований Трудового кодекса РФ и конкретных условий работы. Трудовой договор может выглядеть следующим образом.

Пример. Предприниматель Михайлов Игорь Борисович прошел государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя 13 мая 2008 г. Он открыл продуктовый магазин "Ягодка" в г. Ногинске.

20 мая 2008 г. Игорь Борисович заключил трудовой договор с Петуховым Олегом Яковлевичем. Работник был принят на должность продавца в магазин с выполнением функций кассира-операциониста.

Трудовой договор N 1

г. Ногинск

20 мая 2008 г.

Индивидуальный предприниматель Михайлов Игорь Борисович, именуемый в дальнейшем "Работодатель", с одной стороны, и Петухов Олег Яковлевич, именуемый в дальнейшем "Работник", с другой стороны, заключили настоящий трудовой договор о нижеследующем.

1. Общие положения

1.1. По настоящему договору Работник принимается на должность продавца с выполнением обязанностей кассира-операциониста. Работодатель обязан обеспечить ему необходимые условия для работы, выплачивать заработную плату и предоставлять социально-бытовые льготы в соответствии с законодательством и настоящим трудовым договором.

1.2. Настоящий трудовой договор является:

- договором по основной работе;
- договором по совместительству.

1.3. Вид договора:

- на неопределенный срок (бессрочный);
- на определенный срок _____;
(указать причину заключения срочного договора)
- на время выполнения определенной работы _____.
(указать какой)

1.4. Срок действия договора.

Начало работы - 23 мая 2008 г.

Окончание работы - бессрочный.

1.5. Для проверки соответствия Работника занимаемой должности ему устанавливается испытательный срок продолжительностью: два месяца.

1.6. Место работы: продуктовый магазин "Ягодка", расположенный по адресу: г. Ногинск, ул. Ленина, д. 3.

2. Права и обязанности работника

2.1. Работник имеет право:

- на рабочее место, защищенное от воздействия вредных и опасных факторов;
- на своевременную оплату труда, предусмотренную п. 4.1 настоящего трудового договора;
- на ежегодный оплачиваемый отпуск в соответствии с графиком отпусков и еженедельный отдых;
- на социально-бытовые льготы в соответствии с действующим законодательством.

2.2. Работник обязан добросовестно выполнять следующие обязанности:

- подчиняться правилам внутреннего трудового распорядка;
- соблюдать трудовую дисциплину;
- соблюдать нормы и правила по охране труда и технике безопасности;
- бережно относиться к имуществу Работодателя;
- не разглашать информацию, составляющую служебную и коммерческую тайну.

3. Права и обязанности работодателя

3.1. Работодатель имеет право:

- требовать от Работника добросовестного выполнения обязанностей, предусмотренных настоящим трудовым договором;
- поощрять Работника за добросовестный труд;
- привлекать Работника к административной ответственности в случае совершения им дисциплинарных проступков и др.

3.2. Работодатель обязан:

- обеспечить условия для безопасного и эффективного труда Работника;
- оборудовать рабочее место Работника в соответствии с правилами охраны труда и техники безопасности;
- своевременно выдавать заработную плату.

4. Оплата труда и социально-бытовое обеспечение работника

4.1. За выполнение обязанностей, предусмотренных настоящим трудовым договором, Работнику устанавливается:

- должностной оклад в размере восьми тысяч рублей в месяц;
- тарифная ставка в размере _____ рублей в месяц;
- почасовая оплата в размере _____ рублей за 1 час работы.

4.2. Работнику оплачивается ежегодное санаторно-курортное лечение за счет средств Работодателя.

4.3. Работнику выплачивается премия и вознаграждение по итогам работы за год.

5. Режим рабочего времени

5.1. Работнику устанавливается следующий режим рабочего времени:

- полный рабочий день с 10-00 до 19-00 с перерывом на обед с 14-00 до 15-00;
- неполный рабочий день _____ ;
- неполная рабочая неделя _____ ;
- почасовая работа _____ .

6. Иные условия трудового договора

6.1. Работнику устанавливается ежегодный оплачиваемый отпуск:

- основной - продолжительностью 28 календарных дней;
- дополнительный - продолжительностью 7 календарных дней.

6.2. Работнику устанавливается: пятидневная рабочая неделя с двумя выходными днями - воскресенье и понедельник.

6.3. С работником заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

6.4. Работник несет ответственность за ущерб, причиненный Работодателю его виновными действиями (бездействием), в порядке, предусмотренном законодательством.

6.5. Настоящий трудовой договор может быть прекращен по основаниям, предусмотренным трудовым законодательством.

6.6. Споры и разногласия по настоящему договору разрешаются в порядке, установленном законодательством о труде.

6.7. Настоящий договор составлен в двух экземплярах. Один экземпляр хранится у Работодателя, второй - у Работника. Оба экземпляра имеют одинаковую юридическую силу.

7. Реквизиты и подписи сторон

Работодатель:

Индивидуальный предприниматель
Михайлов Игорь Борисович

142450, Московская
Адрес: -----
область, Ногинский район, пгт

Старая Купавна, ул. Матросова,

д. 2, кв. 15

308-42-08
Телефон -----

Подпись -----

М.П.

Работник:

Петухов Олег Яковлевич

45 03 N 900161
Паспорт -----
ОВД г. Королева
Выдан -----
26.08.2002
Дата выдачи -----
141070, Московская

Адрес: -----
область, г. Королев, ул. Ленина,

д. 7

516-42-31
Телефон -----

Подпись -----

8.3. Регистрация трудового договора в органах местного самоуправления

Но самая главная особенность трудовых договоров, заключаемых предпринимателями-работодателями, состоит в следующем. Все заключенные трудовые договоры предприниматели обязаны зарегистрировать в соответствующем органе местного самоуправления (ст. 303 Трудового кодекса РФ). Например, в Москве это районные управы.

Как правило, непосредственно регистрацию договоров осуществляют специалисты отделов по труду, социальным вопросам либо специалисты отделов по общим вопросам. Если же ответственный за регистрацию не назначен, то предпринимателю можно посоветовать обратиться в администрацию с письменным требованием зарегистрировать договор, а в обоснование требования сослаться на ст. 303 Трудового кодекса РФ.

При этом Трудовой кодекс РФ не говорит о том, каким именно должен быть порядок регистрации и каковы полномочия местных органов власти при регистрации трудовых договоров.

На наш взгляд, местные органы власти не вправе устанавливать разрешительный порядок регистрации трудовых договоров. Проще говоря, местные власти не вправе отказывать в регистрации "неправильных", с их точки зрения, трудовых договоров. Ведь сам Трудовой кодекс РФ ни слова не говорит о возможности отказа в регистрации трудовых договоров.

В то же время местные власти вправе проводить экспертизу договоров, представленных на государственную регистрацию, и в случае обнаружения нарушений рекомендовать их исправить либо передавать сведения в трудовую инспекцию или прокуратуру.

Если работодатель не регистрирует трудовой договор, то его может наказать инспекция труда в соответствии со ст. 5.27 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Кроме того, трудовой стаж работника по незарегистрированному договору, скорее всего, засчитываться не будет.

Следует иметь в виду, что по незарегистрированным трудовым договорам претензии могут возникнуть и со стороны налоговых органов: предприниматель не имеет права уменьшать свой облагаемый доход на сумму расходов по оплате труда таких работников.

Предприниматели определяют свои расходы по тому же перечню, что и организации (ст. 221 Налогового кодекса РФ). Это относится и к расходам на оплату труда. Статья же 252 Налогового кодекса РФ предписывает, чтобы документы, подтверждающие расходы, были оформлены в соответствии с законодательством РФ. А регистрация трудового договора как раз и есть требование законодательства.

Вот каково мнение многих работников налоговых органов по этому вопросу. Индивидуальный предприниматель, выступающий в роли работодателя, должен составлять трудовой договор в трех экземплярах: один - для себя, второй - для работника, а третий - для налоговой инспекции. Потом он должен этот третий экземпляр зарегистрировать в местных органах власти и принести его в налоговую инспекцию. Ведь налогоплательщик обязан представлять в налоговую документы, необходимые для исчисления налогов (пп. 5 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ). Причем сдать договор в налоговые органы надо в течение месяца с момента его заключения.

На наш взгляд, такие требования налоговых работников незаконны. В ст. 67 Трудового кодекса РФ прямо указано, что трудовой договор заключается в двух экземплярах. Следовательно, предприниматель может не выполнять требование о третьем экземпляре как неправомерное, сославшись на пп. 11 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, Налоговым кодексом РФ не установлена обязанность налогоплательщика по представлению в налоговый орган экземпляров трудовых договоров с работниками. Такая обязанность (предоставить копию трудового договора) может возникнуть у налогоплательщика, только если налоговый инспектор пришлет письменный запрос.

Обратите внимание: Трудовой кодекс требует обязательной регистрации трудового договора при его оформлении. Обязательной же регистрации расторжения или изменения трудового договора Кодекс не требует.

8.4. 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 N 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. N 1.

В приказе указываются фамилия, имя, отчество и должность сотрудника, его оклад и срок испытания, если таковой установлен в трудовом договоре. 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.

Пример. После того как был подписан трудовой договор от 20 мая 2008 г. N 1, предприниматель Михайлов И.Б. составил Приказ о приеме на работу Петухова Олега Яковлевича.

Код
0301001

Индивидуальный предприниматель Михайлов И.Б. Форма по ОКУД

----- по ОКПО

Ф.И.О. предпринимателя

Номер документа	Дата составления
1	23 мая 2008 г.

ПРИКАЗ
(распоряжение)
о приеме работника на работу

	Дата
Принять на работу с	23 мая 2008 г.
по	

Петухова Олега Яковлевича	Табельный номер
-----	001

фамилия, имя, отчество

в -----

структурное подразделение

продавцом с выполнением функций кассира-операциониста

должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория)

квалификации

по основному месту работы

условия приема на работу, характер работы

8000 00

с тарифной ставкой (окладом) ----- руб. -- коп.

цифрами

надбавкой ----- руб. ___ коп.

цифрами

два

с испытанием на срок ----- месяца (ев)

Основание:

20 мая 08 1

Трудовой договор от "----" ----- 20-- г. N -----

Предприниматель

личная подпись Михайлов И.Б.

расшифровка подписи

С приказом (распоряжением)

работник ознакомлен

личная подпись 08

" " ----- 20-- г.

Принимая на работу нового сотрудника, предприниматель должен ознакомить его с правами и обязанностями, а также с ответственностью за те или иные действия.

8.5. Должностные инструкции

Должностные инструкции работников не относятся к числу обязательных документов, и необходимость их наличия или отсутствия определяется предпринимателем самостоятельно. Однако, разработав должностные инструкции для каждого работника, предприниматель достигнет сразу двух целей:

- работники знают, что они должны делать;
- предприниматель знает, что и когда он может с них потребовать.

Помимо этого, должностные инструкции дисциплинируют работников, а также служат хорошим доказательством, чем именно должен заниматься работник на рабочем месте в случае возникновения трудового спора.

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 (утв. Постановлением Минтруда России от 21 августа 1998 г. N 37).

В нем содержатся основные должностные обязанности работников, требования к их знаниям и квалификации. Однако в этом документе 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 вновь принимаемых работников с инструкцией необходимо знакомить непосредственно при приеме на работу одновременно с подписанием трудового договора, в котором дается ссылка на эту инструкцию. 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 ознакомлен и предъявлять к нему претензии за неисполнение указанных в ней требований нельзя. Действует инструкция вплоть до ее отмены предпринимателем. Для конкретного работника она обязательна до даты его увольнения.

8.6. 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.). Закрывая трудовой договор, предприниматель получает множество обязанностей: предоставить работнику отпуск, выплатить пособие по временной нетрудоспособности, а также все иные гарантии и льготы, предусмотренные Трудовым кодексом РФ. И наконец, трудовые договоры необходимо регистрировать в органах местного самоуправления.

Выходит, что заключение с работником трудового договора для предпринимателя процедура все-таки хлопотная. Поэтому предприниматели начинают искать обходные пути, которыми и являются гражданско-правовые договоры.

Одно из 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. Он может работать один день в неделю или семь дней в неделю - 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, платить заработную плату каждый месяц уже не обязательно. Причем размер платы указывается в договоре и никаких ограничений по ней законодательством не установлено.

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 работодателя, который выбрал для оформления работника гражданский договор, подстерегает опасность в виде признания судом заключенного с работником договора не гражданским, а трудовым, если имеются все признаки 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 по Трудовому кодексу РФ. В том числе надо будет выплатить работнику все недоплаченные суммы - отпускные, больничные листы, командировочные и прочие.

8.7. Регистрация во внебюджетных фондах

8.7.1. Фонд социального страхования РФ

Если индивидуальные предприниматели принимают на работу наемных работников, то они становятся работодателями. В этом случае им необходимо зарегистрироваться в Фонде социального страхования РФ (ФСС РФ) в качестве страхователей.

Порядок регистрации предпринимателей в исполнительных органах ФСС РФ установлен Постановлением ФСС РФ от 23 марта 2004 г. N 27. В течение 10-ти дней со дня заключения трудового договора с первым работником предприниматель должен подать заявление о регистрации в отделение ФСС РФ по месту жительства. Подавать заявление нужно и в том случае, если с работником заключен договор гражданско-правового характера, предметом которого является выполнение работ или оказание услуг.

Заявление о регистрации в качестве страхователя составляется предпринимателем по форме, которая приведена в Приложении N 2 к Порядку регистрации в качестве страхователей физических лиц (Постановление ФСС РФ N 27).

Пример. Игорь Борисович Михайлов проживает по адресу: 142450, Московская область, Ногинский район, поселок городского типа Старая Купавна, ул. Матросова, д. 2, кв. 15. Основной

документ, удостоверяющий личность, - паспорт серии 46 01 N 518345, выданный Купавинским о/м Ногинского УВД Московской области 15 июня 2001 г.

Игорь Борисович был зарегистрирован в качестве предпринимателя 14 мая 2008 г. Его ОГРНИП - 304503158469542. Свидетельство о государственной регистрации было выдано Михайлову 18 мая 2008 г.

Предприниматель состоит на учете в налоговой инспекции г. Ногинска (ИНН - 503103157250). Основной вид его предпринимательской деятельности - розничная торговля продуктами питания (код по ОКВЭД - 52.2). Он ведет торговлю через магазин, расположенный по адресу: 141070, Московская область, г. Королев, ул. Ленина, д. 3.

21 мая 2008 г. Игорь Борисович заключил трудовой договор с Петуховым Олегом Яковлевичем на неопределенный срок. Срок выдачи заработной платы был установлен 5-го числа следующего месяца.

В связи с этим ему необходимо зарегистрироваться в отделении ФСС РФ по месту жительства. На момент регистрации предприниматель уже открыл расчетный счет N 42301810038211817634 в Сбербанке России (БИК 044525225).

Заявление о регистрации в ФСС РФ Игорь Борисович заполнил следующим образом.

24	мая	2008
----	-----	------

(число) (месяц (прописью)) (год)

филиал N 31 МОРО ФСС РФ

В -----

(наименование исполнительного органа Фонда социального
страхования Российской Федерации)

ЗАЯВЛЕНИЕ

о регистрации в качестве страхователя
физического лица

Сведения о заявителе

1. Михайлов Игорь Борисович
(фамилия) (имя) (отчество)

2. Адрес места жительства

1	4	2	4	5	0	Россия	Московская область, Ногинский район
---	---	---	---	---	---	--------	-------------------------------------

(Почтовый
индекс)

(Государство)

(Республика/Автономный округ/
Область)

Старая Купавна	Улица Матросова	2	-	15
----------------	-----------------	---	---	----

(Город)

(Улица/Переулок/Проспект)

(Дом)

(Корпус)

(Квартира/
офис)

телефон 3 0 8 4 2 0 8 код 0 9 5

46 01

518345

3. Серия ----- номер паспорта -----

Купавинским о/м Ногинского УВД

кем и когда выдан -----

Московской области 15 июня 2001 г.

4. Сведения о государственной регистрации (выдаче лицензии):

4.1. Наименование документа

свидетельство о государственной регистрации

 (свидетельство о государственной регистрации, лицензия)
 4.2. Наименование органа, осуществившего государственную
 регистрацию, или органа, выдавшего лицензию
 Инспекция МНС России по г. Ногинску

4.3. Регистрационный номер

3	0	4	5	0	3	1	5	8	4	6	9	5	4	2
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

4.4. Дата регистрации

14	05	2008
----	----	------

(число) (месяц) (год)

4.5. Дата окончания
срока действия документа

--	--	--

(число) (месяц) (год)

(число, месяц, год или "бессрочно")

бессрочно

4.6. Дата выдачи документа

18	05	2008
----	----	------

(число) (месяц) (год)

5. Дата заключения (нужное отметить знаком v)

☒ Трудового договора

21	05	2008
----	----	------

(число) (месяц) (год)

☐ Гражданско-правового договора
с физическим лицом

--	--	--

(число) (месяц) (год)

6. Срок действия (нужное отметить знаком v)

☒ трудового договора

--	--	--

(число) (месяц) (год)

☐ Гражданско-правового договора
с физическим лицом

--	--	--

(число) (месяц) (год)

7. Основной вид деятельности ----- розничная торговля продуктами питания -----

Код по ОКВЭД <*>

5	2	2		
---	---	---	--	--

8. Адрес места осуществления деятельности

1	4	1	0	7	0	Россия	Московская область
(Почтовый индекс)						(Государство)	(Республика/Автономный округ/ Область)

Королев	Улица Ленина	3	-	-
(Город)	(Улица/Переулок/Проспект)	(Дом)	(Корпус)	(Квартира/офис)

телефон

5	1	6	0	8	2	3
---	---	---	---	---	---	---

 код

0	9	5
---	---	---

9. Код по ОКДП

5	2	2		
---	---	---	--	--

10. Состоит на налоговом учете в
Инспекции МНС по г. Ногинску

(наименование налогового органа, поставившего юридическое лицо
на учет по месту жительства)

ИНН

5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(индивидуальный номер
налогоплательщика)

11. Счет (для индивидуальных предпринимателей) N <*>

4	2	3	0	1	8	1	0	0	3	8	2	1	1	8	1	7	6	3	4
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Королевском филиале Сбербанка России
в -----
(наименование банка)

БИК

0	4	4	5	2	5	2	2	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---

12. Дата получения средств на оплату труда

5

 каждого месяца
(число)

Прошу зарегистрировать в качестве страхователя по
обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на
производстве и профессиональных заболеваний

В связи с заключением

☒ Трудового договора

☐ Гражданско-правового договора
с физическим лицом

<*> Указывается цифровой код не менее трех знаков.

<*> Заполняется, если банковский счет открыт на момент подачи заявления.

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 РФ вносит данные о предпринимателе в реестр страхователей и регистрирует предпринимателя 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. N 125-ФЗ. В соответствии со ст. 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 N 4. В нем указывается регистрационный номер, присвоенный предпринимателю. Регистрационный номер состоит из 10 цифр. Он присваивается предпринимателю при его первой регистрации и в дальнейшем не меняется.

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 N 8.

Регистрация ПБОЮЛ производится на срок действия трудовых или гражданско-правовых договоров с работниками. Когда срок действия договора заканчивается, на основании решения руководителя отделения ФСС РФ 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.

8.7.2. Пенсионный фонд РФ

На основании Федерального закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования"

индивидуальные предприниматели должны подавать в органы Пенсионного фонда РФ (ПФР) сведения о стаже и заработке 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 ст. 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

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 Пенсионном фонде РФ утвержден Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 19 июля 2004 г. N 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 Приложении N 5 к Постановлению N 97п, и заполняется в соответствии с Порядком, приведенным в Приложении N 6 к этому Постановлению.

Пример. В связи с заключением трудового договора (см. предыдущий пример) предприниматель Михайлов Игорь Борисович должен пройти повторную регистрацию в Пенсионном фонде г. Ногинска. Для заполнения заявления ему понадобятся следующие сведения:

- дата и место рождения - 18 сентября 1983 г., поселок Старая Купавна Ногинского района Московской области;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, выдано Инспекцией МНС России по г. Ногинску 18 мая 2008 г.

Заявление о регистрации в ПФР он заполнил следующим образом:

Код категории страхователя

--	--

Управление Пенсионного фонда
В -----
(наименование органа ПФР)
по Ногинскому району

--	--	--

 -

--	--	--

ЗАЯВЛЕНИЕ <*>
о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда
Российской Федерации страхователя – физического лица,
производящего выплаты в пользу физических лиц

I. Сведения о заявителе

Михайлова Игоря Борисовича,
Прошу зарегистрировать -----
(фамилия, имя, отчество; число, месяц,
18 сентября 1984 г. р., поселок Старая Купавна Ногинского района

год и место рождения указываются в точном соответствии с записью

Московской области

в документе, удостоверяющем личность)

ИНН

5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

 (при наличии) ИМНС

5	0	3	1
---	---	---	---

Россия

Гражданство _____
(название государства, лицо без гражданства)

142450,
Адрес места жительства в Российской Федерации _____
(почтовый индекс)

Московская область, Ногинский район,

_____ (республика (край, область, округ),
поселок Старая Купавна,

_____ район, город, населенный пункт (село, поселок и т.п.),
улица Матросова,

_____ проспект (улица, переулок))
2 - 15
_____ дом - корпус - квартира -

Адрес прежнего места жительства _____

Страна постоянного проживания до прибытия в Российскую Федерацию
(для иностранца) _____

Дата предполагаемого выезда за пределы Российской Федерации (для
иностранца) _____
(число, месяц, год)

308-42-08 516-08-23
номер телефона: _____ и _____
(домашний) (служебный)

II. Прошу зарегистрировать в качестве страхователя
в связи с <*>:

1. ☒ осуществлением деятельности как:
- физическое лицо, осуществляющее прием на работу наемных работников _____ ☐
 - индивидуальный предприниматель, осуществляющий прием на работу наемных работников _____ ☒
 - глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющий прием на работу наемных работников _____ ☐
2. ☐ изменением места жительства.

III. Сведения из правоустанавливающего документа

1. Вид документа <*>:

☐ в Свидетельство о государственной регистрации предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица

☐ документ о государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществленной после введения в действие Гражданского кодекса (1 часть) _____

☐ лицензия на право занятия частной практикой _____

☐ иной _____

2. Сведения о государственной регистрации (выдаче лицензии или иного документа):

наименование регистрирующего органа, осуществившего государственную регистрацию, или органа, выдавшего лицензию или иной документ _____
Инспекция ФНС России по г. Ногинску

304503158469542
регистрационный номер _____

13 мая 2008 г.
дата регистрации _____
(число, месяц, год)

бессрочно
дата окончания срока действия документа _____
(число, месяц, год или "бессрочно")

18 мая 2008 г.
дата выдачи документа _____
(число, месяц, год)

IV. Сведения о деятельности заявителя

	Наименование вида деятельности (из правоустанавливающего документа)	Адрес места осуществления деятельности
1	Розничная торговля продуктами питания	141070, Московская область, г. Королев, ул. Ленина, д. 3

5-е число
Дата получения зарплаты _____

Михайлов 25 мая 2008 г.
Подпись заявителя _____ Дата _____
(число, месяц, год)

V. Отметка о постановке на учет в налоговом органе

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе
18 мая 2008 50 004466435
от "___" _____ г. N _____
Инспекцией МНС России по г. Ногинску
выдано _____
(наименование налогового органа, число и год выдачи)

Дата выдачи

Извещения

(число, месяц, год)

(Ф.И.О. уполномоченного
лица территориального
органа ПФР)

(подпись)

Дата регистрации в ПФР

(число, месяц, год)

(подпись уполномоченного лица
территориального органа ПФР)

(подпись)

<*> При заполнении Заявления исправления не допускаются.
<***> Отметить нужный пункт знаком "V".

При регистрации предпринимателю выдается извещение страхователю по форме, указанной в Приложении N 7 к Постановлению Правления Пенсионного фонда РФ N 97п.

Ежегодно до 1 марта предприниматели должны сдать отчетность по персонифицированному учету. 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. N 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).

8.7.3. 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 ФФОМС. 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. N 1499-1 "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации"). Причем сделать это нужно не позднее 30 дней с момента заключения трудовых, гражданско-правовых или авторских договоров. После этой регистрации предприниматель сможет уплачивать ЕСН 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.

8.8. Как расторгнуть трудовой договор

Трудовой договор, заключенный между предпринимателем и работником, может быть прекращен по тем основаниям, которые указаны в ст. 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 явиться отказ работника от продолжения работы. Поводом для такого отказа может служить:

- 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.

8.9. Как уволить сотрудника по желанию предпринимателя

Одним из оснований прекращения трудового договора является увольнение работника по инициативе предпринимателя-работодателя.

Работодатель может уволить работника лишь в строго определенных случаях. Перечень оснований для такого увольнения дан в ст. 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 (см. таблицу).

Увольнение за проступки	Увольнение, не связанное с проступками работника
Неоднократное невыполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание	Прекращение предпринимателем своей деятельности
Однократное грубое нарушение работником трудовых обязанностей: 1. Прогул (отсутствие на рабочем месте без уважительных причин в течение всего рабочего дня (смены), независимо от его (ее) продолжительности, а также в случае отсутствия на рабочем месте более четырех часов подряд в течение рабочего дня (смены)). 2. Появление в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения. 3. Совершение по месту работы хищения (в том числе мелкого) чужого имущества, растраты, умышленного его уничтожения или повреждения, установленных вступившим в законную силу приговором суда или постановлением судьи, органа, должностного лица, уполномоченного рассматривать дела об административных правонарушениях. 4. Нарушение работником требований по охране труда, если это нарушение повлекло за собой тяжкие последствия, несчастный случай на производстве, аварию, катастрофу либо заведомо создавало реальную угрозу наступления таких последствий	Несоответствие работника занимаемой должности или выполняемой работе: - из-за плохого состояния здоровья; - недостаточной квалификации
Совершение виновных действий работником, непосредственно обслуживающим денежные или товарные ценности, если эти действия дают основание для утраты доверия к нему со стороны работодателя	Сокращение численности работников

Совершение работником, выполняющим воспитательные функции, аморального проступка, несовместимого с продолжением данной работы	
Представление работником работодателю подложных документов или заведомо ложных сведений при заключении трудового договора	

Даже если у предпринимателя есть основания для увольнения работника, в период временной нетрудоспособности увольнять сотрудников нельзя. Уволить больного сотрудника придется в случае окончания срочного трудового договора или в связи с прекращением деятельности предпринимателя. Правда, если работник болеет больше четырех месяцев, то трудовой договор, как правило, расторгается.

8.10. Как оформить увольнение сотрудника

Увольняя сотрудника, предприниматель должен оформить приказ о расторжении трудового договора по форме N Т-8, приведенной в Постановлении Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 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).

Пример. Предположим, что Петухов О.Я. не прошел испытательный срок. 1 июня 2008 г. предприниматель Михайлов письменно предупредил Петухова об увольнении с 4 июня 2008 г. 7 июня предприниматель оформил Приказ о прекращении трудового договора с работником.

Код
0301006

Индивидуальный предприниматель Михайлов И.Б. Форма по ОКУД
----- по ОКПО
наименование организации

Номер документа	Дата составления
2	4 июня 2008 г.

ПРИКАЗ
(распоряжение)
о прекращении (расторжении) трудового
договора с работником (увольнении)

20 мая 08 1

Прекратить действие трудового договора от "--" ---- 20-- г. N --,
уволить " " 20__ г.
(ненужное зачеркнуть)

Табельный номер
001

Петухова Олега Яковлевича

фамилия, имя, отчество

структурное подразделение
продавца с выполнением функций кассира-операциониста

должность (специальность, профессия), разряд,
класс (категория) квалификации

Работник не прошел испытательный срок

основание прекращения (расторжения) трудового
договора (увольнения)

Основание (документ,
номер, дата):

заявление работника, служебная записка,
медицинское заключение и т.д.

Предприниматель

Михайлов

личная
подпись

расшифровка подписи

С приказом (распоряжением)
работник ознакомлен

" " 20__ г.

личная подпись

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 N Т-61, утвержденной Постановлением Госкомстата России N 1. В ней отражаются все выплаты работнику со стороны предпринимателя, включая расчет оплаты отпуска.

При увольнении сотруднику выплачивается компенсация за неиспользованный ежегодный отпуск. Если работник уволился до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск, из его зарплаты производится удержание за каждый неотработанный день отдыха.

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.).

8.11. 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 об административных правонарушениях.

Глава 9. 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 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 условий для хранения имущества.

Перечень случаев, когда работник может быть привлечен к полной материальной ответственности, приведен в ст. 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. N 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 России N 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 России N 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 N 2 к Постановлению Минтруда N 85.

Один экземпляр договора передается работнику, другой остается у предпринимателя.

Пример. Предприниматель Михайлов Игорь Борисович принял на работу Петухова Олега Яковлевича на должность продавца с выполнением функций кассира-операциониста. 21 мая 2008 г. он заключил с работником договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Договор о полной индивидуальной
материальной ответственности

г. Ногинск

21 мая 2008 г.

Индивидуальный предприниматель Михайлов Игорь Борисович, именуемый в дальнейшем "Работодатель", с одной стороны, и Петухов Олег Яковлевич, именуемый в дальнейшем "Работник", с другой стороны, заключили настоящий трудовой договор о нижеследующем.

1. Работник принимает на себя полную материальную ответственность за недостачу вверенных ему Работодателем товаров и денежных средств и в связи с этим обязуется:

а) бережно относиться к переданным ему товарам и денежным средствам Работодателя и принимать меры к предотвращению ущерба;

б) своевременно сообщать Работодателю об обстоятельствах, угрожающих обеспечению сохранности вверенного ему товара и денежных средств;

в) вести учет, составлять и представлять товарные отчеты и отчеты о движении и остатках вверенных ему денежных средств;

г) участвовать в проведении инвентаризации вверенных ему товаров и денежных средств.

2. Работодатель обязуется:

а) создавать Работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности вверенных ему товаров и денежных средств;

б) знакомить Работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный Работодателю, и с иными нормативными актами о порядке приема, хранения и продажи переданных ему товаров и денежных средств;

в) проводить инвентаризацию кассы и товара в магазине "Ягодка".

3. Определение размера ущерба, причиненного Работником Работодателю, производится в порядке, установленном действующим законодательством.

4. Работник не несет материальной ответственности, если ущерб причинен не по его вине.

5. Настоящий Договор вступает в силу с момента его подписания. Действие Договора распространяется на все время работы с вверенными Работнику товарами и денежными средствами Работодателя.

6. Настоящий Договор составлен в двух экземплярах, из которых один находится у Работодателя, а второй - у Работника.

7. Изменение условий настоящего Договора, дополнение, расторжение или прекращение его действия осуществляются по письменному соглашению сторон.

8. Реквизиты сторон:

Работодатель:

Индивидуальный предприниматель
Михайлов Игорь Борисович

142450, Московская

Адрес: -----
область, Ногинский район, пгт

Старая Купавна, ул. Матросова,

д. 2, кв. 15

308-42-08

Телефон -----

Подпись -----

М.П.

Работник:

Петухов Олег Яковлевич

45 03 N 900161

Паспорт -----

ОВД г. Королева

Выдан -----

26.08.2002

Дата выдачи -----

141070, Московская

Адрес: -----

область, г. Королев, ул. Ленина,

д. 7

516-42-31

Телефон -----

Подпись -----

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 износа этого имущества.

До принятия решения о возмещении ущерба предприниматель должен провести проверку. Это необходимо сделать, чтобы установить размер ущерба и причины его возникновения. Обязательно надо взять у сотрудника письменное объяснение.

Порядок взыскания ущерба описан в ст. 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 процентов 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.

Глава 10. КАК УЧИТЫВАТЬ НАЛИЧНЫЕ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

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.

10.1. Для предпринимателя не установлен лимит расчетов

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.

10.2. Как оформлять поступление и расход наличных денег

Очень часто у предпринимателей возникает вопрос: как предпринимателю нужно оформлять операции с наличными денежными средствами? На этот вопрос однозначного ответа в законодательных актах не содержится. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. N 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 является нарушением, и никакой ответственности за это предприниматель не несет.

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.

10.3. Если предприниматель сам получает и выдает наличные деньги

Получая наличные деньги в оплату проданного товара, 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 разд. 5 Книги учета доходов и расходов. В Таблице N 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.

10.4. Учет наличных денег ведет наемный работник

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

Передавая полномочия по учету наличных денежных средств своему сотруднику, предприниматель должен заключить с ним договор о полной материальной ответственности. Напомним, что такой договор заключается с работниками, достигшими 18 лет.

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 индивидуальный 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. N 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.

Глава 11. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

11.1. Бухгалтерский учет

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 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 N 129-ФЗ установлены только для организаций и, следовательно, не обязательны к применению ПБОЮЛ.

Определение бухгалтерского учета дано только в отношении организаций. Аналогичный подход применяется и при формулировании объектов, основных задач и целей бухгалтерского учета. Кроме того, п. 1 ст. 4 Закона N 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 п. 2 ст. 4 Закона N 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 Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, также распространяет свои нормы только на юридические лица. 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 - 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.

11.2. Порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций

Индивидуальные предприниматели исчисляют и уплачивают налог с полученных доходов в соответствии с гл. 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 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Порядок учета), утвержден совместным Приказом Минфина России N 86н и МНС России N БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г.

Порядок учета разработан в соответствии с п. 2 ст. 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.

Пример. Неотражение индивидуальным предпринимателем в разд. I "Учет доходов и расходов" выручки от реализации продукции приведет к занижению налоговой базы по НДФЛ и, как следствие, к штрафным санкциям, предусмотренным ст. 122 НК РФ.

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.

Пример.

КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

N _____ серия _____ том _____

СВЕДЕНИЯ
ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

Жаров Петр Савельевич

Фамилия, имя, отчество -----
323202667570, 19.05.2001

ИНН, когда присвоен -----
Код и наименование налогового органа, в котором налогоплательщик
3255, МРИ N 15 по Брянской области
поставлен на учет -----

51242

Свидетельство о предпринимательской деятельности N ----- выдано
14 мая 2001 ----- бессрочно
"---" ----- года на срок -----
г. Брянска

Администрацией -----
торгово-закупочная,

Виды предпринимательской деятельности -----
коммерческо-посредническая

не

Лицензия на вид деятельности, когда, на какой срок и кем выдана --
имеется -----

Номера счетов, используемых для занятия предпринимательской
40802810108020100399
деятельностью -----

Брянское ОСБ N 8605/147

Наименование банка, где открыты счета -----
АМС 100Ф N 31200728

Наличие контрольно-кассовых машин, их номера -----
г. Брянск, пр-т Ст. Димитрова, 57

Место осуществления деятельности -----
57-57-57 58-58-58

Телефон: ----- домашний; ----- рабочий

Дополнительная информация о налогоплательщике -----

С формой и с общими требованиями к порядку заполнения Книги учета
Жаров
ознакомлен: -----
(подпись индивидуального предпринимателя)

28 ноября 8
"---" ----- 200- года

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, утвержденной Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н.

Пример. Индивидуальный предприниматель работает по упрощенной системе налогообложения.

Исходя из этого, начиная с 1 января 2008 г. индивидуальный предприниматель производит учет доходов и расходов на основании требований гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

Но вернемся к порядку учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, не применяющих специальные режимы.

Основные правила учета хозяйственных операций определены разд. 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 Федерации - 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель Королев Г.Д. производит закуп товаров, стоимость которых выражена в условных единицах. Для удобства учета и записи в Книге учета он стал вести в условных единицах.

Такой порядок учета представляет собой нарушение методологии учета доходов и расходов.

Книга учета ведется на основании первичных документов позиционным способом и отражает имущественное положение индивидуального предпринимателя, а также результаты 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.

Пример. Предположим, что при заполнении Книги учета при указании места осуществления деятельности была допущена ошибка.

Номера счетов, используемых для занятия предпринимательской деятельностью	N 40802810108020100399	

Брянское ОСБ N 8605/147		
Наименование банка, где открыты счета	-----	
АМС 100Ф N 31200728		
Наличие контрольно-кассовых машин, их номера	-----	
г. Брянск, пр-т Ст. Димитрова, -57- 58		
Место осуществления деятельности	-----	ИП Жаров
57-57-57	58-58-58	27.11.2008
Телефон: -----	домашний; -----	рабочий

Книга учета предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Поэтому хозяйственные операции, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, должны подтверждаться первичными учетными документами.

Пример. Индивидуальный предприниматель уменьшил налогооблагаемые доходы на расходы в сумме 2600 руб. Однако первичные документы, подтверждающие произведение данных расходов, отсутствуют.

На основании этого предприниматель будет привлечен к налоговой ответственности за занижение налоговой базы, повлекшее неуплату (неполную уплату) сумм налога на основании ст. 122 НК РФ, в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Отсутствие оформленных по установленной форме первичных документов налоговые органы могут признать грубым нарушением правил учета доходов и расходов и в соответствии со ст. 120 Налогового кодекса РФ применить к предприятию штрафные санкции.

Но не всякая бумага может считаться первичным документом.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобретает товарно-материальные ценности на рынках г. Москвы. В качестве документа, подтверждающего закуп, ему на листе ученической тетради был вручен перечень реализованного ему товара с указанием фамилии, имени, отчества продавца. Других реквизитов указано не было.

Данная бумага не может считаться первичным документом.

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.

Пример. Приходный кассовый ордер (N КО-1) и расходный кассовый ордер (N КО-2) содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных в установленном порядке.

Поэтому принятие предпринимателем к учету приходных кассовых документов организаций, составленных не по установленной форме, не допускается.

Следует заметить, что почти аналогичные требования к реквизитам первичных документов содержатся в ст. 9 Федерального закона N 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, п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ обязывает проставлять ИНН в счетах-фактурах, но ни 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 N МХ-1), акте об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма N 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. N 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. N 512/98.

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 исполнении, или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

Пример. Индивидуальный предприниматель Ванин Алексей Анатольевич произвел закуп товара в фирме ООО "Сфинкс" на сумму 51 000 руб. ООО "Сфинкс" работает по упрощенной системе налогообложения, не является плательщиком НДС, и поэтому в приходных кассовых документах этот налог отдельной строкой не выделяет.

В качестве подтверждения оплаты индивидуальный предприниматель получил чек ККМ и квитанцию к приходному кассовому ордеру.

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.

Пример. Индивидуальный предприниматель, осуществляющий розничную торговлю, отпустил покупателю товар, выписав к кассовому чеку и товарный чек.

Но в товарном чеке он не поставил свою подпись, допустив тем самым нарушение установленных требований.

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.

Пример. Оформление индивидуальным предпринимателем накладной (форма ТОРГ-12) спустя месяц после отгрузки товаров является нарушением п. 11 Порядка учета доходов и расходов хозяйственных операций.

Глава 12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

12.1. 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 (п. 13 Порядка).

При этом расходы исчисляются в порядке, предусмотренном гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. На это прямо указано в п. 1 ст. 221 "Профессиональные налоговые вычеты" НК РФ.

Пример. За нарушение заключенного договора в пользу предпринимателя был начислен штраф в сумме 101 000 руб. Однако в отчетном периоде предприниматель не получил указанную сумму.

В связи с тем что пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ предусмотрено, что датой получения дохода является день выплаты дохода, у индивидуального предпринимателя не возникает обязанности по включению сумм штрафных санкций в момент их признания в налогооблагаемую базу.

Полученные доходы отражаются в Книге учета в полном объеме, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

Их отражение производится в разд. 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель произвел реализацию имущества в 2007 г., однако расчет за эту продукцию с ним был произведен только в 2008 г.

Поэтому эти суммы войдут в доход лишь 2008 г.

При реализации основных средств и нематериальных активов доходы следует определять как разницу между ценой реализации и их остаточной стоимостью.

Пример. Индивидуальный предприниматель, не являющийся плательщиком НДС, произвел реализацию автомобиля, используемого для производственных нужд.

Продажная стоимость автомобиля составила 172 000 руб., а остаточная стоимость - 103 000 руб.

Таким образом, доход будет равен разнице между этими суммами и составит 69 000 руб.

Налоговый кодекс РФ в ст. 252 признает расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Так, под документально подтвержденными расходами будут пониматься 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель закупил материалы на сумму 22 150 руб. и использовал для производства продукции в 2007 г., но реализовать их и, соответственно, получить доход от реализации в 2007 г. не успел.

Реализация была осуществлена в 2008 г. Поэтому и 22 150 руб. уменьшат полученный доход 2008 г.

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 производится 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель получил в наследство производственное здание, которое решил использовать в предпринимательской деятельности.

Но начисление амортизации в данном случае будет необоснованным, так как этот объект не приобретен им 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 п. 2 ст. 253 Налогового кодекса РФ:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

12.1.1. Материальные расходы и расходы на оплату труда

Что относится к материальным расходам и порядок их учета - это оговорено в разд. 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.

Пример. Для доставки товаров до потребителей индивидуальный предприниматель арендовал у организации грузовой автомобиль.

Данные расходы предпринимателя относятся к материальным расходам.

Предприниматель должен учесть, что стоимость товарно-материальных ценностей, включая посреднические вознаграждения, 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 НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС, и налогов, включаемых в расходы в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель оплатил аренду производственного помещения в сумме 23 600 руб., в том числе - НДС 3600 руб.

Стоимость данных материальных расходов составит 20 000 руб., так как 3600 руб., представляющие собой сумму "входного" НДС, после выполнения необходимых условий индивидуальный предприниматель может отнести на вычет при расчетах с бюджетом.

Отнесение сумм на вычет при расчетах с бюджетом производится в следующем порядке.

Предположим, что сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет, то есть сумма НДС от произведенной реализации у индивидуального предпринимателя, составила 29 000 руб.

А сумма НДС, уплаченная поставщиком, равна 11 000 руб.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит разницу между суммой НДС, начисленной от реализации, и суммой "входного" НДС и равна 18 000 руб. (29 000 - 11 000).

Так, в соответствии со ст. 167 "Момент определения налоговой базы" НК РФ моментом определения налоговой базы является 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 теперь 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 ст. 145 Налогового кодекса РФ он имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

А ст. 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель, получивший освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, приобрел материалы на сумму 29 500 руб., в том числе НДС - 4500 руб.

В этом случае материальные расходы предпринимателя - неплательщика НДС составят не 25 000 руб., а 29 500 руб.

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, - по установленным нормам.

Статьей 221 Налогового кодекса РФ (гл. 23 "Налог на доходы физических лиц", которая и регулирует налогообложение 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".

Рассмотрим пример отнесения расходов на приобретение ГСМ на уменьшение налогооблагаемой базы по НДФЛ.

В соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на приобретение ГСМ включаются в расходы, связанные с производством и реализацией.

Заметьте, ограничений на расходование в пределах установленных норм Кодексом не установлено.

Ссылка налоговых органов на Руководящий документ Минтранса России от 29 апреля 2003 г. N Р3112194-0366-03 необоснованна, так как этот документ обязателен для использования только подведомственными Минтрансу организациями.

Для всех остальных организаций, и в том числе индивидуальных предпринимателей, он является только рекомендованным.

Этот документ может быть использован для установления внутренних норм расходования ГСМ, как для целей контроля со стороны индивидуального предпринимателя для наемных работников, так и для экономического обоснования понесенных расходов.

И по-прежнему для обоснованного включения в себестоимость расходов на содержание производственного транспорта необходимо наличие первичных документов, в том числе и путевых листов, на основании которых можно сделать вывод о производственном характере движения транспорта.

Также к материальным расходам порядок учета относит и недостачи и (или) порчу при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Раздел V Порядка учета посвящен составу и порядку учета расходов на оплату труда.

Такие расходы учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Пример. Индивидуальный предприниматель произвел начисление заработной платы своим работникам в октябре 2007 г., но фактически выплатил начисленные суммы лишь в январе 2008 г.

Соответственно, данные выплаты станут считаться расходами предпринимателя в январе 2008 г.

12.1.2. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации

Учет основных средств и нематериальных активов оговорен соответственно разд. VI и VII Порядка учета.

Как и по основным средствам организаций, первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного индивидуальным предпринимателем 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 Налоговым кодексом РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел объект основных средств стоимостью 29 500 руб. с учетом НДС 4500 руб. Но расходы, связанные с пуском объекта в эксплуатацию, дополнительно составили 700 руб. с учетом НДС (106 руб.).

Первоначальная стоимость данного объекта, соответственно, составит 25 594 (29 500 - 4500 + 700 - 106).

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. N 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 длительного 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 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).

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 НК.

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, и 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель является собственником жилого дома. Данный объект не будет являться амортизируемым имуществом, так как используется для личных нужд предпринимателя и не связан с предпринимательской деятельностью.

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 единовременно в момент введения основного средства в эксплуатацию, так как такое имущество включается в состав материальных расходов на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель в январе приобрел основное средство стоимостью 9900 руб. без учета НДС. Стоимость этого объекта будет являться расходом предпринимателя в январе.

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.

Пример. Объект основных средств, используемый в предпринимательской деятельности, индивидуальный предприниматель передал в безвозмездное пользование другому лицу.

Соответственно, этот объект уже не используется им в осуществляемой деятельности и его стоимость не может уменьшать налогооблагаемую базу.

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. N 1.

На основе этой же Классификации амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

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.

На основе приведенного примера видно, что Классификация не устанавливает конкретного срока полезного использования, а предлагает определенный временной интервал.

Кроме того, порядок учета дает индивидуальным предпринимателям право по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, устанавливать различные сроки использования по каждому объекту.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел инструмент для металлообрабатывающих и деревообрабатывающих станков (первая группа) и инструмент алмазный и абразивный (первая группа).

Но при этом по инструменту для металлообрабатывающих и деревообрабатывающих станков он установил срок полезного использования 13 месяцев, а по инструменту алмазному и абразивному - 15 месяцев.

Поэтому установленные сроки полезного использования объектов должны быть закреплены в приказе на ввод объекта в эксплуатацию.

Как и для юридических лиц, индивидуальным предпринимателям тоже предоставляется право по тем объектам основных средств, которые не указаны в амортизационных группах,

устанавливать срок полезного использования в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

И еще: п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ предоставляет предпринимателям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10 процентов стоимости - это право, а не обязанность. То есть предприниматель сам решает, списывать ему 10 процентов от стоимости основных средств одновременно или амортизировать полную стоимость новых объектов.

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.

Пример. В соответствии с патентом, срок действия которого составляет 5 лет, срок полезного использования нематериального актива, право собственности на который заверено патентом, также равен 5 годам.

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 месяцем, в котором этот объект был введен в использование.

Пример.

Наименование объекта	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования, мес.	Амортизация	
			Месячная	Годовая
Компьютер	15 000	37	405,41	4864,92
Факс	11 000	61	180,33	2163,96
Принтер	12 000	37	324,32	3891,84

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 руб. 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:

$$37\,800 \text{ руб.} \times 2,5\% : 100\% = 930 \text{ руб.}$$

Но не всегда удается приобрести новый объект основных средств. Очень часто выгодно приобрести или достаточно средств только для приобретения объектов, уже бывших 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:

$$K = 1 : (n - t) \times 100\%,$$

где К - 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:

$$35\,000 \text{ руб.} \times 2,63\% : 100\% = 920,50 \text{ руб.}$$

Для подтверждения срока использования объекта предыдущим собственником необходимо наличие Акта (форма ОС-1), который составляет продавец при продаже основного средства.

Пример. Индивидуальным предпринимателем было куплено основное средство, срок полезного использования которого составляет 2 года.

Однако срок эксплуатации этого объекта предыдущими собственниками уже составил 2,5 года. Поэтому амортизацию по данному приобретенному объекту начислять не следует.

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 индивидуального предпринимателя 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.

Пример. Здание, принадлежащее индивидуальному предпринимателю, используемое для производственной деятельности, получило серьезный ущерб в результате стихийного бедствия.

Восстановление здания заняло более 12 месяцев. На период восстановления здания начисление амортизации было приостановлено.

Начисленная амортизация по объекту амортизируемого имущества отражается в учете в том налоговом периоде, к которому она относится.

12.1.3. Прочие расходы

Составу прочих расходов посвящен разд. XI Порядка 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; 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 гл. 25 "Налог на прибыль организаций". Исходя из этого, индивидуальный предприниматель также обязан учитывать такие расходы с уменьшением налогооблагаемой базы в пределах установленных норм.

Напомним, что порядок нормирования расходов на рекламу установлен п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Пример. Доход индивидуального предпринимателя составил 301 000 руб. С учетом размера полученного дохода расходы на рекламу, по которым установлены нормы, в пределах норм составят:

$$301\,000 \text{ руб.} \times 1\% : 100\% = 3\,010 \text{ руб.}$$

12.1.4. Расчет налога на доходы физических лиц

Но вот индивидуальный предприниматель на основе Книги учета рассчитал налогооблагаемую базу. После этого он 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.

Порядок взимания НДФЛ установлен гл. 23 "Налог на доходы физических лиц".

Особенности исчисления сумм налога индивидуальными предпринимателями оговорены в ст. 227 Налогового кодекса РФ.

Так, физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, производят исчисление и уплату налога 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 ст. 224 Налогового кодекса РФ. Доход индивидуального предпринимателя от занятия предпринимательской деятельностью облагается по ставке 13%.

Пример. Налогооблагаемый доход индивидуального предпринимателя составил 78 900 руб. Отсюда сумма НДФЛ составит 10 257 руб. ($78\,900 \text{ руб.} \times 13\%$).

А ст. 225 Налогового кодекса РФ определяет, что сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Пример. Сумма облагаемого дохода равняется 21 005 руб. 13% от данной суммы составят 2730,65 руб. Но в связи с тем, что сумма налога исчисляется в рублях, то и подлежит уплате в бюджет 2731 руб.

Мы сейчас говорим 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.

Пример. Рассчитанная сумма предполагаемого дохода индивидуального предпринимателя равна 93 000 руб. Соответственно, и сумма годового авансового платежа за текущий период будет равна:

$$93\,000 \text{ руб.} \times 13\% : 100\% = 12\,090 \text{ руб.}$$

А уплата авансовых платежей производится налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера.

За январь - июнь предприниматель уплатит половину годовой суммы авансовых платежей в размере 6045 руб. (12 090 руб. : 2).

За июль - сентябрь предприниматель уплатит одну четвертую годовой суммы авансовых платежей в размере 3023 руб. (12 090 руб. : 4).

За октябрь - декабрь предприниматель уплатит одну четвертую годовой суммы авансовых платежей в размере 3023 руб. (12 090 руб. : 4).

Но предполагаемый доход тем и отличается от фактического, что является только предполагаемым. Жизнь постоянно вносит в планы свои коррективы.

И фактический доход по сравнению с планируемым может значительно, даже более чем на 50%, увеличиться или уменьшиться.

В этом случае налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого 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 x 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 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.

Пример. Сумма уплаченных авансовых платежей по НДФЛ индивидуального предпринимателя составила 12 090 руб. А сумма налога, рассчитанного исходя из фактического дохода, равна 15 000 руб. Поэтому данный индивидуальный предприниматель должен доплатить в бюджет 2910 руб.

Но, рассказывая об особенностях исчисления НДФЛ индивидуальными предпринимателями, необходимо рассмотреть порядок применения налоговых вычетов, право на которые гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" предоставляет в том числе и индивидуальным предпринимателям.

В соответствии со ст. 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на применение ежемесячных стандартных налоговых вычетов.

При этом установлены налоговые вычеты нескольких размеров в зависимости от того, какой категории лиц они предоставляются.

Самый большой ежемесячный стандартный налоговый вычет составляет 3000 руб. и предоставляется, в частности, лицам, получившим или перенесшим лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и ряду других подобных категорий лиц.

За ним идет налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода, распространяется на такие категории налогоплательщиков, как Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней; инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп и прочие подобные лица.

Всем прочим налогоплательщикам, не перечисленным в предыдущих категориях, предоставляется налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода до достижения месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20 000 руб.

С того месяца, в котором произошло указанное превышение, стандартный налоговый вычет не применяется.

Пример.

Период	Сумма месячного дохода	Доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года
Январь	5 000	5 000
Февраль	8 000	13 000
Март	7 001	20 001

В январе и феврале индивидуальный предприниматель будет иметь право на применение стандартного налогового вычета.

Сумма налога в этих периодах будет рассчитана так:

В январе - $(5000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 598 \text{ руб.}$

В феврале - $(8000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 988 \text{ руб.}$

В марте доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб. и стандартный налоговый вычет больше не будет предоставляться.

В этом случае налог будет рассчитан:

$7001 \text{ руб.} \times 13\% = 910 \text{ руб.}$

Кроме стандартного налогового вычета на самого налогоплательщика ему предоставляется и стандартный налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого ребенка - учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей. Этот вычет также предоставляется до достижения месяца, в котором доход нарастающим итогом с начала года превысит 40 000 руб.

Пример. Индивидуальный предприниматель имеет двух детей в возрасте до 18 лет.

Его доход за отчетный период составил 6000 руб. При этом его доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 40 000 руб.

Поэтому из его месячного дохода (6000 руб.) будут сделаны следующие стандартные налоговые вычеты:

$6000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - (600 \text{ руб.} \times 2 \text{ чел.}) = 4400 \text{ руб.}$

А сумма налога составит:

$4400 \text{ руб.} \times 13\% = 572 \text{ руб.}$

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 является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что индивидуальный предприниматель является вдовцом.

В этом случае сумма стандартных налоговых вычетов составит:

$400 \text{ руб.} + (600 \times 2 \times 2) = 2800 \text{ руб.}$

Сумма налога будет равна:

$(6000 - 2800) \times 13\% = 416 \text{ руб.}$

А для того, чтобы воспользоваться указанным вычетом в двойном размере, индивидуальный предприниматель должен иметь документы, подтверждающие право на данный вычет. Если же вдова (вдовец) или одинокий родитель вновь вступает в брак, то предоставление указанного вычета прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Пример. Индивидуальный предприниматель, являющийся одиноким родителем, пользовался стандартным налоговым вычетом, предоставляемым на каждого ребенка, в двойном размере.

Но в марте он вступил в брак, и с апреля ему будет предоставляться указанный вычет лишь в одинарном размере при условии непревышения его дохода с начала года суммы 40 000 руб.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из соответствующих вычетов (п. 2 ст. 218 НК РФ).

Пример. Индивидуальный предприниматель является инвалидом с детства и имеет право на стандартный налоговый вычет в сумме 500 руб.

Кроме того, он, как и любой другой налогоплательщик, имеет право на стандартный налоговый вычет в сумме 400 руб.

Но пользоваться одновременно двумя вычетами он не сможет, поэтому ему будет предоставлен только максимальный вычет в размере 500 руб.

Но это условие, как уже можно было понять по приведенным примерам, не распространяется на вычет, предоставляемый на детей.

Статьей 219 Налогового кодекса РФ введено 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 образовательных учреждениях; суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде 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.

Пример. Сумма дохода индивидуального предпринимателя составила 72 000 руб., но при этом 30 000 руб. были им израсходованы на благотворительные цели. В качестве социального налогового вычета будет принята сумма 18 000 руб. (72 000 руб. x 25%).

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.

Пример. Индивидуальный предприниматель в налоговом периоде получил доход в сумме 150 000 руб. На обучение ребенка им было израсходовано 28 000 руб.

Налогооблагаемая база по данному предпринимателю будет равна:

150 000 руб. - 28 000 руб. = 122 000 руб.

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 медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденным Правительством РФ); кроме того, в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденным Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, и страховых, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Нередко у человека возникает необходимость реализовать принадлежащее ему на праве собственности имущество, значительно реже, но возникает возможность приобрести жилой дом или квартиру.

Суммы по таким операциям отнесены ст. 220 Налогового кодекса РФ к имущественным налоговым вычетам.

Сущность их применения состоит в следующем. Сумма полученного дохода уменьшается на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающие в целом 1 000 000 руб., а также на суммы, полученные в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающие 125 000 руб.

Если происходит продажа жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный

налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества.

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 и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем могут включаться:

- расходы на разработку проектно-сметной документации;
- расходы на приобретение строительных и отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома, в том числе не оконченного строительством;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, не оконченного строительством) и отделке;
- расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения и канализации или создание автономных источников электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры, комнаты или доли (долей) в них могут включаться:

- расходы на приобретение квартиры, комнаты, доли (долей) или прав на квартиру в строящемся доме;
- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы на работы, связанные с отделкой квартиры.

Принятие к вычету расходов на достройку и отделку приобретенного дома или отделку приобретенной квартиры возможно в том случае, если в договоре, на основании которого осуществлено такое приобретение, указано приобретение не завершенных строительством жилого дома или квартиры (прав на квартиру) без отделки или доли (долей) в них.

Пример. Облагаемый доход индивидуального предпринимателя в налоговом периоде составил 62 000 руб. В этом же периоде им была приобретена квартира за 890 000 руб.

Соответственно, имущественный налоговый вычет составит 62 000 руб., и налоговая база будет равна нулю.

Но общий размер предоставленного имущественного налогового вычета не может превышать 1 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам и займам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации 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, если имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, то его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Пример. Облагаемый доход индивидуального предпринимателя в налоговом периоде составил 299 000 руб. Стоимость приобретенной квартиры равна 900 000 руб.

Соответственно, имущественный налоговый вычет за отчетный (налоговый) период составит 299 000 руб. А 601 000 руб. (900 000 - 299 000) будут перенесены на последующие налоговые периоды.

Отличие имущественного налогового вычета от социального также заключается в том, что повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, связанного с приобретением квартиры, жилого дома, не допускается.

Пример. Индивидуальный предприниматель в 2007 г. воспользовался социальным и имущественным (связанным с приобретением квартиры) налоговыми вычетами, которые были использованы в полном размере.

В 2008 г. у него также возникли расходы, относимые к социальным налоговым вычетам, и он вновь приобрел еще одну квартиру.

В 2008 г. он вновь сможет воспользоваться социальным налоговым вычетом, не имея права на повторный имущественный вычет.

И наконец, ст. 221 Налогового кодекса РФ оговаривает профессиональные налоговые вычеты. Эти вычеты особенно интересны индивидуальным предпринимателям.

К профессиональным налоговым вычетам индивидуальных 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-либо 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 индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Индивидуальный предприниматель реализует право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

12.1.5. Налоговая декларация по НДФЛ

И рассчитав, и даже уплатив налог, индивидуальный предприниматель, работающий по общеустановленной системе налогообложения, обязан в определенные сроки представить в налоговые органы декларацию о доходах за соответствующий период.

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 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 п. 5 ст. 227 Налогового кодекса РФ.

При этом декларация по налогу на доходы физических лиц представляется указанными налогоплательщиками в сроки, установленные ст. 229 Налогового кодекса РФ.

Так, налоговая декларация 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 которой или при 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. N 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.

Пример. Индивидуальный предприниматель прекратил занятие предпринимательской деятельностью и известил письменно налоговый орган о намерении возобновлять предпринимательскую деятельность, однако свидетельство индивидуального предпринимателя не сдал.

Несмотря на прекращение деятельности, что и так требует подачи декларации в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности, и извещение налогового органа, индивидуальный предприниматель и в следующих налоговых периодах обязан представлять декларации в установленный законодательством срок.

Ведь наличие свидетельства индивидуального предпринимателя дает ему право на занятие такой деятельностью, а представление в налоговый орган письма о намерении осуществлять такую деятельность не лишает его права изменить свое мнение и не начать деятельность вновь.

Непредставление индивидуальным предпринимателем налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок является основанием для привлечения к налоговой ответственности в соответствии со ст. 119 Налогового кодекса РФ. Далее на страницах данной работы особенности применения санкций по ст. 119 Налогового кодекса РФ будут рассмотрены подробно.

Кроме того, п. 2 ст. 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.

12.1.6. 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 (гл. 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 гл. 26.1 Налогового кодекса РФ. Не являются плательщиками ЕСН индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26.2 НК 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 гл. 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 ст. ст. 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 выплачены в пользу физического лица по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам;
- суммы ЕСН и страховых взносов 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 (пп. 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. Именно поэтому, в частности, суммы налога на прибыль не учитываются в целях налогообложения налогом на прибыль, то есть налог на прибыль не уменьшает налоговую базу плательщиков налога на прибыль.

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 ст. 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 налоговые вычеты, предусмотренные ст. ст. 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. В состав этого имущества нельзя включать 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 (п. 1 ст. 245 НК 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 280000 рублей	7,3 процента	0,8 процента	1,9 процента	10,0 процента
От 280001 рубля до 600000 рублей	20440 рублей + 2,7 процента с суммы, превышающей 280000 рублей	2240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280000 рублей	5320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280000 рублей	28000 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280000 рублей
Свыше 600000 рублей	29080 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей	3840 рублей	6600 рублей	39520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

А адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой:

Налоговая база нарастаю-	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого

щим итогом		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территори- альные фонды обязатель- ного медицин- ского страхо- вания	
1	2	3	4	5
До 280000 рублей	5,3 процента	0,8 процента	1,9 процента	8,0 процента
От 280001 рубля до 600000 рублей	14840 рублей + 2,7 процента с суммы, превыша- ющей 280000 рублей	2240 рублей + 0,5 процен- та с суммы, превышающей 280000 рублей	5320 руб- лей + 0,4 процента с суммы, превышаю- щей 280000 рублей	22400 руб- лей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280000 рублей
Свыше 600000 рублей	23480 рублей + 2,0 процента с суммы, превыша- ющей 600000 рублей	3840 рублей	6600 рублей	33920 руб- лей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600000 рублей

В течение отчетного года индивидуальные предприниматели уплачивают авансовые платежи по ЕСН. В соответствии со ст. 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.

Период	Размер платежа	Срок уплаты
Январь - июнь	1/2 годовой суммы авансовых платежей	Не позднее 15 июля текущего года
Июль - сентябрь	1/4 часть годовых авансовых платежей	Не позднее 15 октября текущего года
Октябрь - декабрь	1/4 часть годовых авансовых платежей	Не позднее 15 января следующего года

Пример. В налоговую инспекцию была представлена декларация по ЕСН за 2007 г. индивидуального предпринимателя И.О. Мамедова. В соответствии с ней доходы от предпринимательской деятельности составили 1 000 000 руб., а документально подтвержденные расходы - 610 000 руб. Налоговая база по ЕСН составила 390 000 руб. (1 000 000 - 610 000). Поэтому применяются регрессивные ставки ЕСН.

Налоговая инспекция рассчитала новую сумму авансовых платежей на 2008 г.

Сумма авансовых	В федеральный бюджет	В фонды обязательного медицинского страхования	Итого
--------------------	-------------------------	---	-------

платежей по ЕСН		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
Всего за год	20 440 руб. + 110 000 руб. x 2,7% = 23 410 руб.	2240 руб. + 110 000 руб. x 0,5% = 2790 руб.	5320 руб. + 110 000 руб. x 0,4% = 5760 руб.	31 960 руб.
За январь - июнь	11 705 руб.	1 395 руб.	2 880 руб.	15 980 руб.
За июль - сентябрь	5 852,5 руб.	697,5 руб.	1 440 руб.	7 990 руб.
За октябрь - декабрь	5 852,5 руб.	697,5 руб.	1 440 руб.	7 990 руб.

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 России с указанием суммы предполагаемого дохода (п. 2 ст. 244 НК 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.

Пример. Предприниматель Иванов И.И. начал вести предпринимательскую деятельность 20 апреля 2008 г. Следовательно, в период с 20 по 25 апреля 2008 г. он обязан подать в налоговую инспекцию заявление с указанием предполагаемых доходов и расходов за 2008 г.

Форма заявления утверждена Приказом Минфина России от 17 марта 2005 г. N 42н.

Пример. Индивидуальный предприниматель по предварительным расчетам предполагает получить доход от своей деятельности в размере 800 500 руб., при этом расходы, направленные на получение дохода, должны составить 580 000 руб.

 51073039		ИНН	<div style="border: 1px solid black; width: 100px; height: 15px;"></div>
		Стр.	<div style="border: 1px solid black; width: 40px; height: 15px;"></div>
		Форма по КНД 1151073 Раздел 00001	
Налогоплательщик (код строки 005)		<div style="border: 1px solid black; width: 30px; height: 15px;"></div>	
Расчет предполагаемого дохода, подлежащего обложению единым социальным налогом, для налогоплательщиков, не производящих выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц			
Наименование показателя	Код строки	Сумма в рублях	
1	2	3	
Предполагаемый доход от предпринимательской	010	800 500	

или иной профессиональной деятельности		
Предполагаемые расходы, связанные с извлечением дохода	020	580 000
Предполагаемый доход, подлежащий обложению единым социальным налогом (стр. 010 – стр. 020)	030	220 500

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

индивидуальный предприниматель

Иванов

Подпись ----- Дата

2	0
---	---

0	4
---	---

2	0	0	8
---	---	---	---

член (глава) крестьянского (фермерского) хозяйства

Подпись _____ Дата

--	--

--	--

--	--	--	--

адвокат

Подпись _____ Дата

--	--

--	--

--	--	--	--

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 ст. 78 Налогового кодекса РФ.

12.1.7. Взносы в ПФР

Что касается взносов в Пенсионный фонд РФ, то для предпринимателей ст. 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" установлен фиксированный платеж в бюджет ПФР.

Размер фиксированного платежа устанавливается исходя из стоимости страхового года (Постановление Правления ПФР от 21 июня 2003 г. N 90п). Это сумма денежных средств, которая должна поступить за застрахованное лицо в бюджет ПФР в течение одного финансового года для выплаты этому лицу 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 должно утверждать Правительство РФ. Чтобы рассчитать месячный размер фиксированного платежа, нужно стоимость страхового года разделить на 12. Если полученная величина будет менее 154 руб., то уплачивать придется все равно 154 руб. Это минимальный размер фиксированного платежа, установленный ст. 28 Закона N 167-ФЗ. При этом 102,67 руб. надо направлять на финансирование страховой части трудовой пенсии (код бюджетной классификации - 182 1 02 02030 06 0000 160), а 51,33 руб. - на

финансирование накопительной части трудовой пенсии (КБК - 182 1 02 02040 06 0000 160). Общая сумма минимального фиксированного платежа за календарный год составляет 1848 руб. (154 руб. x 12 мес.).

Согласно п. 4 Правил уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа (утв. Постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2005 г. N 582) взносы платят раз в год или частями, 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.

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. N 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 ст. 27 Закона N 167-ФЗ. В качестве санкции нарушителю пенсионного законодательства грозит штраф в размере 20 процентов от установленной годовой суммы фиксированного платежа.

В отличие от гл. 24 Налогового кодекса РФ Закон N 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 п. 5 ст. 11 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. N 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. Специалисты пенсионного фонда с радостью запишут на ваши дискеты программу "Налогоплательщик" или "Контур".

В состав сведений по персонифицированному учету включаются следующие документы:

- сведения о стаже и начисленных взносах на обязательное пенсионное страхование (форма N СЗВ-4-2);
- опись документов, передаваемых предпринимателем в ПФР (форма N АДВ-6-1);
- ведомость уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование (форма N АДВ-11);
- пояснительная записка.

Как заполнять эти документы, подробно рассказано в Постановлении Правления Пенсионного фонда от 21 октября 2002 г. N 122п.

Все документы нужно составить в двух экземплярах, а ведомость уплаченных взносов - в 3-х экземплярах. Затем предпринимателю необходимо сформировать пачку, включив в нее все документы в одном экземпляре, и сшить ее. На оборотной стороне пачки концы нити связываются и заклеиваются листом бумаги. На ней предприниматель делает надпись:

"В пачке прошито и пронумеровано 4 листа".

Затем он ставит свою подпись и печать.

На этой пачке специалист Пенсионного фонда сделает отметку о том, что он принял у индивидуального предпринимателя сведения по персонифицированному учету. Остальные документы инспектор ПФР оставит себе.

Кроме того, к бумажным носителям должна быть приложена дискета, на которой содержатся сведения о стаже и взносах в ПФР индивидуального предпринимателя в электронном виде.

12.1.8. 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: 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 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, по заявлению работника при расчете НДФЛ предприниматель может предоставить сотруднику стандартные вычеты на основании ст. 218 Налогового кодекса РФ:

- на самого сотрудника (400 руб., 500 руб. или 3000 руб.);
- на каждого ребенка сотрудника (по 600 руб.).

Для отражения данных о доходах каждого работника за год используется налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц по форме N 1-НДФЛ. Бланк формы утвержден Приказом МНС России от 31 октября 2003 г. N 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 в 3 месяца.

Сведения о доходах представляются в виде справок по форме N 2-НДФЛ, которая утверждена вышеупомянутым Приказом МНС России. Ее нужно заполнить на каждого человека, который получал в прошедшем году от предпринимателя доход. Это может быть 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 N 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 поименована, 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. N САЭ-3-05/443.

В то же время предприниматели не могут пользоваться льготой, которая предусмотрена пп. 1 п. 1 ст. 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. N 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 ст. 238 НК 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 такие суммы не уменьшают налоговую базу по НДФЛ в текущем налоговом периоде (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Пример. Индивидуальный предприниматель своим работникам (женщинам) выплатил премию к Дню 8 Марта. Данный вид премии не поименован в ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ. Следовательно, они не уменьшают облагаемую базу по НДФЛ и не облагаются ЕСН.

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.

Максимальная ставка единого социального налога составляет 26 процентов. Ее применяют к выплатам до 280 000 руб. По облагаемой базе, превышающей этот предел, налог начисляют по пониженным ставкам: 10 процентов - по выплатам, находящимся в диапазоне от 280 001 руб. до 600 000 руб., и 2 процента - по выплатам свыше 600 000 руб. Причем пониженные ставки доступны абсолютно для всех предпринимателей-работодателей.

Для тех, кто родился до 1967 г., взносы начисляются только на страховую часть. При этом максимальный тариф составит 14 процентов. Для работников же 1967 года рождения и моложе соотношение страховой и накопительной частей максимального тарифа такое:

- 10 процентов и 4 процента - в 2005 - 2007 гг.;
- 8 и 6 процентов - начиная с 2008 г.

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 органы 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 РФ Расчетную ведомость по форме 4-ФСС РФ. Форма ведомости утверждена Постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. N 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.

На основании Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 186-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов" установлены следующие тарифы для:

- I класса профессионального риска - 0,2;
- II класса профессионального риска - 0,3;
- III класса профессионального риска - 0,4;
- IV класса профессионального риска - 0,5;
- V класса профессионального риска - 0,6;
- VI класса профессионального риска - 0,7;
- VII класса профессионального риска - 0,8;
- VIII класса профессионального риска - 0,9;
- IX класса профессионального риска - 1,0;
- X класса профессионального риска - 1,1;
- XI класса профессионального риска - 1,2;
- XII класса профессионального риска - 1,5;
- XIII класса профессионального риска - 1,7;
- XIV класса профессионального риска - 2,1;
- XV класса профессионального риска - 2,5;
- XVI класса профессионального риска - 3,0;
- XVII класса профессионального риска - 3,4;
- XVIII класса профессионального риска - 4,2;
- XIX класса профессионального риска - 5,0;
- XX класса профессионального риска - 6,0;
- XXI класса профессионального риска - 7,0;
- XXII класса профессионального риска - 8,5.

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.

Что делать, если предприниматель поменял место жительства? В этом случае ПБОЮЛ должен сняться с учета в том отделении ФСС РФ, где был зарегистрирован.

Для этого необходимо написать заявление. К заявлению прикладываются:

- первый экземпляр страхового свидетельства, которое было выдано отделением ФСС РФ;
- копии документов, подтверждающих перемену места жительства предпринимателя;
- копия документа, который подтверждает снятие предпринимателя с учета в налоговой инспекции.

В месячный срок со дня перемены места жительства предприниматель подает заявление о регистрации в качестве страхователя в отделение ФСС РФ по новому месту жительства.

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-го 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 в размере 1000 руб., а за повторное нарушение сроков размер штрафа возрастает до 5000 руб.

12.2. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Ее применение регулируется гл. 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ переход на упрощенную систему налогообложения или возврат к общей системе (общему режиму) налогообложения индивидуальными предпринимателями осуществляются добровольно в порядке, предусмотренном гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену целого ряда налогов единым налогом, 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 п. 3 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ.

Не уплачивают налоги индивидуальные предприниматели
<ul style="list-style-type: none">- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности);- налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);- единый социальный налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также с выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц

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 ст. 161 НК РФ. Кроме того, для них сохраняется действующий порядок представления статистической отчетности, ведения кассовых операций.

12.2.1. Условия, необходимые для применения упрощенной системы налогообложения

Как мы уже отмечали, гл. 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, поименованные в пп. 8, 9, 11, 13, 15 п. 3 ст. 346.12 НК 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. Минфин России в Письме от 4 октября 2002 г. N 04-00-11 разъяснил, что 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 гл. 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.

При этом под азартной игрой понимается основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора); а под пари - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Таким образом, любое лицо, занимающееся указанной деятельностью, не сможет перейти на упрощенную систему налогообложения. К примеру, не смогут этого сделать индивидуальные предприниматели, открывшие букмекерские конторы или залы игровых автоматов, и т.д.

2. Индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

В ст. 3 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" указано следующее. Перечни полезных ископаемых, относимых к общераспространенным, формируют региональные органы государственной власти РФ в сфере регулирования отношений недропользования совместно с субъектами Российской Федерации.

В п. 1 ст. 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, ликеро-водочные 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.

3. Индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с гл. 26.1 Налогового кодекса РФ.

В целях гл. 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.

Пример. ПБОЮЛ Иванов И.В. занимается выращиванием и реализацией сельскохозяйственной продукции. Параллельно он осуществляет и строительную деятельность.

Доход от реализации сельскохозяйственной продукции в отчетном периоде составил 324 000 руб., а от осуществления строительных работ - 1 784 399 руб.

Общий доход предпринимателя в отчетном периоде равен 2 108 399 руб. (324 000 руб. + 1 784 399 руб.). Удельный вес доходов от реализации сельскохозяйственной продукции составил 15,37% (324 000 руб. : 2 108 399 руб. x 100%).

Таким образом, Иванов не может признаваться сельскохозяйственным товаропроизводителем в целях гл. 26.1 и, следовательно, может применять упрощенную систему налогообложения.

4. 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.

Как рассчитать среднюю численность работников? Для этого можно воспользоваться методикой расчета, описываемой Порядком заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: Н П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", Н П-2 "Сведения об инвестициях", Н П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", Н П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", утвержденным Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69.

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.

Пример. ПБОЮЛ Синичкина П.О. была зарегистрирована летом 2007 г. и начала работать с 1 августа 2007 г. Предприниматель приняла решение о переходе с 1 января 2008 г. на упрощенную систему налогообложения. Для того чтобы определить, имеет ли Синичкина на это право, был произведен расчет средней численности работников на 1 октября 2007 г.

Период	Количество календарных дней	Списочная численность работников за каждый календарный день
Август	14	92
	13	101
	4	91
	31	X
Итого		
Сентябрь	22	95
	8	99
	30	X
Итого		

Среднесписочная численность работников ПБОЮЛ за период работы за два месяца 2007 г. (август и сентябрь), которая и является средней численностью работников, поскольку внешних совместителей и работников, выполнявших работу по договорам гражданско-правового характера, на предприятии в данном квартале не числилось, составила:

- август: $((14 \times 92) + (13 \times 101) + (4 \times 91)) : 31 = 96$;
- сентябрь: $((22 \times 95) + (8 \times 99)) : 30 = 96$;
- среднесписочная численность на 1-е октября 2007 г.: $(96 \text{ чел.} + 96 \text{ чел.}) : 2 \text{ мес.} = 96$ человек.

Из расчета видно, что по критерию "средняя численность работников" предприниматель обладает правом на переход с 1 января 2008 г. на упрощенную систему налогообложения.

5. До истечения одного года после того, как утрачено право на применение упрощенной системы налогообложения, налогоплательщики, перешедшие с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

12.2.2. 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 ст. 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 N А62-3449/2003).

Приказом МНС России от 19 сентября 2002 г. N ВГ-3-22/495 (далее - Приказ N 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 N 26.2-1 "Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения";
- форма N 26.2-2 "Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения";
- форма N 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 зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговых органах. В этом случае упрощенная система налогообложения применяется в текущем календарном году с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

12.2.3. Порядок перехода на общеустановленную систему налогообложения

Каковы же основания, в соответствии с которыми плательщик единого налога переходит на общий режим налогообложения до окончания налогового периода?

Согласно п. 3 ст. 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). При этом также желательно использовать утвержденную Приказом N ВГ-3-22/495 форму N 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 руб. Эта сумма подлежит ежегодной индексации на индекс-дефлятор. Уточним, что налоговым периодом гл. 26.2 Налогового кодекса признает календарный год. А первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года признаются отчетными периодами. На 2008 г. он составляет 1,34 (Приказ Минэкономразвития России от 22 октября 2007 г. N 357). Это значит, чтобы не "слететь" с упрощенной системы в 2007 г., доход предпринимателя (а не только выручка от реализации!) не должен превышать 26 800 000 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 и к индивидуальным предпринимателям (п. 1 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ).

Обращаем внимание, что обязанность известить налоговый орган об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения в ст. 346.13 Налогового кодекса РФ оговорена только в отношении нарушения ограничения по величине дохода.

Однако исходя из содержания п. 3 ст. 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 п. 3 ст. 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 критериев 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, можно вернуться к применению упрощенной системы налогообложения, пройдя процедуру вновь, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя. Ведь гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит ограничений на применение упрощенной системы налогообложения и для перерегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей. Об этом говорится и в Письме Минфина России от 4 октября 2002 г. N 04-00-11.

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 гл. 26.2 и 26.3 Налогового кодекса 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 п. 3 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ.

Но, следуя букве закона, ни один из указанных периодов не прописан в Налоговом кодексе РФ, а в соответствии с п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ все неясности и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика. Поэтому в данном случае индивидуальный предприниматель может принять решение о переходе на иной режим налогообложения с 1 января следующего календарного года.

Возможность предпринимателей, по той или иной причине перешедших с упрощенной системы налогообложения на общую, возвратиться к упрощенной системе определена п. 7 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ. Однако сделать это они вправе не ранее чем через один год после утраты права на применение упрощенной системы.

12.2.4. Объекты налогообложения и ставки единого налога

Согласно п. 1 ст. 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 вопрос, 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 абз. 2 п. 1 ст. 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 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.

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 неустранимые сомнения и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика.

В каком же документе должен быть зафиксирован выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы? По мнению Минфина России, высказанному в Письме от 4 октября 2002 г. N 04-00-11, выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения должен найти отражение в заявлении о переходе на эту систему, подаваемом налогоплательщиком в налоговый орган согласно п. 1 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ. Налоговый орган не вправе отказать в применении упрощенной системы налогообложения на

основании не указания в заявлении объекта налогообложения. Ведь заявление подается в срок с 1 октября по 30 ноября, а право выбора объекта налогообложения предоставляется по 31 декабря.

Хотя все же советуем быть внимательными и, если для этого нет особых причин, стараться правильно и полно заполнять все документы, что поможет избежать ненужных трений с представителями налоговых органов. Ведь если по каким-то причинам заявление подано в срок, а вот объект налогообложения так и не был указан до 31 декабря, то у налоговых органов появляется формальное право лишить налогоплательщика права работы по упрощенной системе налогообложения. Формально - на основании невыполнения им требований Налогового кодекса РФ (абз. 2 п. 1 ст. 346.13). Хотя опять же стоит заметить, что Налоговый кодекс РФ не прописывает ответственности за нарушение указанных положений ст. 346.13 Кодекса, что вновь может перенести дело в область судебных разбирательств.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему, уплачивают единый налог в зависимости от выбранного объекта:

Объект налогообложения	Налоговые ставки
Доход, уменьшенный на величину расходов	15%
Доход	6%

В соответствии с п. 2 ст. 346.14 Налогового кодекса РФ выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком. Объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Но п. 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.

Налогоплательщики по истечении трех лет с начала применения упрощенной системы могут изменять объект налогообложения на очередной календарный год (п. 2 ст. 346.14 Налогового кодекса РФ). Например, если налогоплательщик начал применять "упрощенку" с 2004 г. с объектом налогообложения "доходы минус расходы", а с 2007 г. изменил объект налогообложения на "доходы", то с 2008 г. он также имеет право изменить объект налогообложения.

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.

Надо сказать, что подобной точки зрения чиновники придерживаются и сейчас. Так, в Письме от 22 декабря 2006 г. N 03-11-04/2/292 Минфин России указывает, что налогоплательщики, выбравшие объект налогообложения "доходы", расходы в целях налогообложения не учитывают в принципе. Однако если налогоплательщик сменил объект налогообложения, то расходы по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, можно учесть в расходах в порядке, установленном пп. 3 п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. При этом остаточная стоимость основных средств, согласно приведенным разъяснениям, должна браться на дату перехода налогоплательщика на применение "упрощенки".

По мнению чиновников, если через несколько лет организация сменит объект налогообложения на "доходы", она прекратит списывать остаточную стоимость. А если потом она снова сменит объект налогообложения, то продолжит списывать стоимость, как если бы период применения "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы" отсутствовал.

Если основное средство куплено в период применения упрощенной системы налогообложения, то его стоимость может быть списана в расходы, как только фирма сменит объект налогообложения с доходов на доходы за минусом расходов. При этом учтите, что стоимость включается в расходы равномерно в течение первого года работы при объекте "доходы минус расходы". Понятно, что оно должно быть оплачено. Если это сделано только частично, то списанию подлежит только оплаченная часть.

Теперь расскажем о стоимости материалов. Расходы на приобретение материалов можно учесть при выполнении двух требований: они оплачены и списаны в производство (использованы в производстве). Если организация купила материалы в период применения организацией "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы", то возможность учета расходов после смены объекта налогообложения будет зависеть от того, когда были выполнены условия признания расходов на приобретение материалов. Если материалы оплачены и использованы в производстве в период, когда объектом налогообложения были "доходы", то расходы на их приобретение относятся к этому периоду и их нельзя учесть. Другое дело, если одно из условий признания расходов соблюдено только после смены объекта налогообложения.

12.2.5. Доходы при упрощенной системе налогообложения

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями ст. ст. 214 Налогового кодекса РФ.

12.2.5.1. 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 п. 2 ст. 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).

12.2.5.2. Внереализационные доходы

Перечень внереализационных доходов установлен ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Как и доходы от реализации, внереализационные доходы признаются на дату 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).

12.2.6. Расходы при упрощенной системе налогообложения

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 гл. 25 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы, подлежащей налогообложению, из полученного дохода не исключается.

В соответствии с п. 1 ст. 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 п. 2 ст. 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 ст. 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.

12.2.6.1. 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 первого календарного года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию п. 3 ст. 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, что "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 первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;

- в отношении основных средств 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 со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 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. N 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.

Пример. ПБОЮЛ перешел с 1 января 2008 г. на упрощенную систему налогообложения. На момент перехода у него числились следующие основные средства:

- молотки отбойные со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно и остаточной стоимостью 15 000 руб.;

- автомобиль легковой со сроком полезного использования свыше 3 до 5 лет включительно и остаточной стоимостью 90 000 руб.;

- несгораемый шкаф со сроком полезного использования свыше 20 до 25 лет включительно и остаточной стоимостью 15 000 руб.

В январе 2008 г. индивидуальный предприниматель приобрел компьютер стоимостью 30 000 руб. со сроком полезного использования свыше 3 до 5 лет (НДС в примере мы не учитываем).

При расчете единого налога за 2008 г. ПБОЮЛ определяет расходы на приобретение основных средств следующим образом:

- компьютер - 30 000 руб. - с момента ввода в эксплуатацию - в течение 2008 г. равными частями;

- отбойные молотки - 15 000 руб. - в течение одного года применения упрощенной системы;

- легковой автомобиль - 45 000 руб. (90 000 руб. x 50%) - в течение первого года применения упрощенной системы в размере 50 процентов стоимости;

- несгораемый шкаф - 1500 руб. (15 000 руб. : 10 лет) - 1/10 стоимости.

Момент признания вышеуказанных расходов - на последний день отчетного (налогового) периода.

Общая сумма расходов на приобретение основных средств за 2008 г. (первый год применения упрощенной системы налогообложения) составляет:

При этом указанные расходы учитываются только в части оплаченных сумм.

30 000 руб. + 15 000 руб. + 45 000 руб. + 1500 руб. = 91 500 руб.

Внутри налогового периода расходы на приобретение основных средств включаются в расходы отчетного периода равномерно.

В 2008 г. ПБОЮЛ начиная с отчетного периода за полугодие учитывает в составе расходов при расчете единого налога сумму 20 500 руб. ((91 500 - 30 000) : 3). Естественно, при условии, что данные основные средства были оплачены.

"Упрощенцы", которые приобрели основные средства в рассрочку, могут списать в расходы их частично оплаченную стоимость, не дожидаясь, когда полностью рассчитаются за это имущество с поставщиком. Таково мнение Минфина России, озвученное в Письме от 26 июня 2006 г. за N 03-11-04/2/129. До недавнего времени чиновники отказывали коммерсанта в возможности учесть стоимость основного средства в расходах при расчете единого налога до тех пор, пока оно полностью не будет оплачено.

Пример. Предприниматель с 2008 г. применяет упрощенную систему налогообложения. 13 февраля 2008 г. он приобрел основное средство за 97 056 руб. (без учета НДС) и ввел его в эксплуатацию. По условиям договора предусмотрена рассрочка платежа: 50 процентов от стоимости основного средства нужно перечислить 13 февраля, а остальные 50 процентов - 13 апреля.

Следовательно, половина стоимости основного средства (она оплачена в феврале) будет списываться равномерно в I, II, III и IV кварталах. А вторая половина, оплаченная в апреле, в течение трех кварталов - II, III и IV. Ниже в таблице приведена сумма, которую нужно списать в расходы в каждом квартале 2008 г.

Кварталы	50 процентов стоимости, оплаченной в феврале	50 процентов стоимости, оплаченной в апреле	Итого за квартал	Нарастающим итогом с начала года
I квартал	12 132		12 132	12 132
II квартал	12 132	16 176	28 308	40 440
III квартал	12 312	16 176	28 308	68 748
IV квартал	12 132	16 176	28 308	97 056
Итого:	48 528	48 528	x	97 056

Кроме того, при "упрощенке" можно списать затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений п. п. 3 и 4 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Порядок списания расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определен в обновленном п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Итак, такие затраты, произведенные в указанном периоде, списывают с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано, что "при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями". То есть равномерно в течение первого календарного года.

Другими словами, если реконструируемые основные средства были введены в эксплуатацию в первом квартале, то в каждом квартале на расходы будет списываться по 1/4 стоимости их реконструкции. Если модернизированные основные средства введены в эксплуатацию, скажем, в III квартале, то в расходы нужно будет включить половину стоимости модернизации в III квартале, а вторую половину - уже в IV.

Добавим, что расходы на дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств представляют собой отдельный инвентарный объект. Другими словами, не важно, какие основные средства реконструируются или модернизируются: те, которые были куплены до начала применения упрощенной системы налогообложения или уже в период применения этого специального налогового режима.

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 ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Пример. ПБОЮЛ в период применения упрощенной системы налогообложения приобрел компьютер стоимостью 18 000 руб. Компьютер был введен в эксплуатацию 17 января 2008 г. В соответствии с положениями гл. 26.2 Налогового кодекса РФ его стоимость будет уменьшать налогооблагаемую базу по итогам отчетных периодов равномерно.

27 сентября 2008 г. компьютер был продан. В связи с выбытием компьютера, приобретенного в период применения упрощенной системы налогообложения до истечения трех лет с момента его приобретения ПБОЮЛ необходимо пересчитать налоговую базу за весь период пользования таким активом с момента его приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с Классификацией основных средств компьютер относится к группе объектов со сроком полезного использования от 3 до 5 лет. Срок полезного использования компьютера был установлен - 37 месяцев.

Амортизация в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса РФ начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем передачи актива в эксплуатацию, до 1-го числа месяца,

следующего за месяцем, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Следовательно, основываясь на требованиях гл. 25 Налогового кодекса РФ, получим следующие условия и данные:

срок начисления амортизации по компьютеру - с февраля по сентябрь 2008 г., то есть 8 месяцев;

месячная норма амортизационных отчислений при использовании линейного метода равна:
 $1 : 37 \text{ мес.} \times 100\% = 2,7\%$.

Месячная сумма амортизационных отчислений составит 486 руб. ($18\,000 \text{ руб.} \times 2,7\%$).

Таким образом, амортизация по компьютеру, принимаемая при расчете единого налога, составит:

$486 \text{ руб.} \times 8 \text{ мес.} = 3888 \text{ руб.}$

На разницу в сумме 14 112 руб. ($18\,000 - 3888$) необходимо увеличить налогооблагаемую базу по единому налогу. Сумма налога составляет 2116,80 руб. ($14\,112 \times 15\%$). При этом в соответствии с п. 3 ст. 346.16 НК РФ необходимо уплатить дополнительную сумму пени.

Налоговую базу придется пересчитывать 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.

И еще: при продаже обновленных основных средств до истечения трех лет с момента учета расходов на их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение в составе затрат по таким основным средствам надо будет пересчитать налоговую базу за весь период пользования ими с момента их учета в составе расходов до момента продажи (передачи) и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

12.2.6.2. Расходы на приобретение нематериальных активов

Те предприниматели, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть в составе расходов затраты на приобретение нематериальных активов, а также расходы на их создание самим налогоплательщиком (пп. 2 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Правда, это возможно только в том случае, если эти расходы фактически оплачены, документально подтверждены и экономически обоснованы.

При расчете единого налога в расходы включается стоимость приобретенных, созданных или изготовленных нематериальных активов. При этом расходы на покупку таких активов в период применения упрощенной системы определяются по данным бухгалтерского учета. Но вот только нематериальными активами для целей гл. 26.2 Налогового кодекса РФ признаются те, которые являются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ. Списываются они равномерно в течение года, в котором их оплатили и ввели в эксплуатацию.

Нематериальные активы, приобретенные или созданные до того момента, как предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения, можно будет включить в расходы (до этого момента этого сделать было нельзя). При этом исключительные права со сроком полезного использования до трех лет включительно можно списать полностью в течение одного года.

Нематериальные активы, срок службы которых составляет от трех до пятнадцати лет включительно, относятся на расходы в течение трех лет. При этом во время первого года списывают 50 процентов остаточной стоимости нематериальных активов. В течение второго года - 30 процентов. А в течение третьего года предприниматель спишет оставшиеся 20 процентов стоимости нематериальных активов.

Что касается нематериальных активов со сроком службы более пятнадцати лет, их можно будет списать равномерно в течение десяти лет.

Для тех нематериальных активов, что предприниматель купил (изготовил, соорудил), уже будучи на упрощенной системе, но продал менее чем через три года (а по нематериальным активам со сроком службы более пятнадцати лет - ранее чем через десять лет), также предусмотрен особый порядок списания. А именно: предприниматель должен пересчитать налоговую базу за время, в течение которого служил нематериальный актив. То есть по исключительному праву нужно рассчитать амортизацию по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ. Полученный результат - это та сумма, которую предприниматель может учесть в расходах. Остальную часть первоначальной стоимости нематериального актива нужно из затрат исключить. Также фирме придется заплатить в бюджет недоимку и пени.

12.2.6.3. Расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных)

Аналогично расходам на приобретение нематериальных активов расходы на ремонт основных средств также, на наш взгляд, подлежат включению в состав расходов ПБОЮЛ, применяющего упрощенную систему налогообложения, в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Расходы на ремонт основных средств принимаются в расчет налогооблагаемой базы только в части оплаченных сумм фактически произведенных расходов.

12.2.6.4. Арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество

Предприниматели, использующие в качестве объекта налогообложения величину доходов, уменьшенную на сумму расходов, могут уменьшить налоговую базу по единому налогу на сумму арендных (лизинговых платежей) за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. Такое право предоставлено пп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Договор аренды на срок более года должен быть заключен в письменной форме. Если хотя бы одна из сторон договора является юридическим лицом, договор аренды должен быть заключен в письменной форме независимо от срока.

Договор аренды недвижимого имущества, который заключен на срок не менее года, подлежит государственной регистрации (ст. 609 Гражданского кодекса РФ). Обратите внимание: договор, заключенный на такой срок, придется регистрировать даже в том случае, если он предусматривает аренду не всего здания, а лишь какого-то помещения в нем. Об этом сказано в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 1 июня 2000 г. N 53.

Если договор аренды недвижимости, заключенный на срок более года, не прошел государственной регистрации, такой договор может быть признан недействительным. Следовательно, арендные платежи в рамках такого договора в состав расходов, учитываемых при расчете единого налога, не включаются. Такого мнения придерживаются чиновники (см., например, Письмо МНС России от 18 февраля 2004 г. N 22-2-14/272). Однако такая трактовка налогового законодательства достаточно спорна: среди условий, необходимых для признания расходов, такого, как обязательная регистрация договора аренды, не предусмотрено. Да и арбитры в данном вопросе принимают сторону налогоплательщика. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12 августа 2004 г. N А58-1983/03-Ф02-3099/04-С1, Московского округа от 30 июля 2003 г. N КА-А41/4560-03. И хотя приведенные дела касаются налога на прибыль, аргументы, которые использованы в них, вполне справедливы и для "упрощенцев".

Понятно, что судиться с налоговиками захотят не все. Тогда можно посоветовать следующее. Договоры аренды недвижимости лучше заключать сроком, скажем, на 364 дня. В этом случае гражданское законодательство не требует государственной регистрации договора аренды. По истечении указанного срока договор можно продлить. Хотя можно обойтись и без процедуры перезаключения. Статья 621 Гражданского кодекса РФ гласит, что арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, имеет преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок. Причем согласно п. 2 той же статьи, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным, причем на неопределенный срок. Этой же точки зрения придерживается и Президиум ВАС РФ в п. 11 Информационного письма от 16 февраля 2001 г. N 59. В данном случае все расходы на оплату аренды можно учесть при расчете единого налога.

Тут хотелось бы обратить внимание еще вот на какой нюанс. Нередко платежи по договору аренды недвижимости перечисляют одним платежом сразу за весь срок. И тут возникает вопрос, вправе ли предприниматель включить в расходы платеж по договору аренды целиком сразу в момент, как прошла оплата.

Чиновники уверены, что в данном случае платежи по договору аренды будут включаться в расходы равномерно в течение всего установленного срока аренды (см., например Письмо Минфина России от 14 ноября 2005 г. N 03-11-04/2/132). Свою позицию чиновники подкрепляют такими доводами. Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении налоговой базы учитывают расходы, предусмотренные п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Конечно, при условии, что они соответствуют критериям, которые указаны в ст. 252 Налогового кодекса РФ. И расходы по аренде уменьшают налогооблагаемые доходы при расчете единого налога на основании пп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса. При этом расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ). Однако предприниматель произвел уплату арендных платежей вперед, осуществив тем самым авансовую оплату фактически не оказанных арендодателем услуг по договору аренды.

В связи с этим данные платежи уменьшают налоговую базу по единому налогу равномерно (ежемесячно) в течение срока, на который заключен договор аренды при получении услуг.

Указанная позиция чиновников более чем спорна. Дело в том, что расходы при упрощенной системе признаются кассовым методом. А для него важен сам факт оплаты расходов. Более того, ст. 346.17 Налогового кодекса РФ не устанавливает специального порядка признания расходов, которые оплачены целиком, но относятся к нескольким периодам.

Несколько слов хотелось бы сказать об аренде земельных участков. В состав основных средств у "упрощенцев" могут включаться лишь те основные средства, которые признаются амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли. Земля таковой не является. Некоторые бухгалтеры задаются вопросом: можно ли учесть затраты по аренде земли в расходах?

Да, можно. При расчете единого налога предприниматели вправе уменьшить полученные доходы на сумму платы за арендуемое имущество, к которому относится также и земельный участок (п. 2 ст. 38 Налогового кодекса РФ, ст. 130 Гражданского кодекса РФ). И в данном случае не имеет значения, относится арендованный объект к амортизируемому имуществу или нет. Понятно, что при условии, что такие затраты подтверждены документально и экономически обоснованны, то есть земельный участок используется в деятельности, которая приносит доход вашей компании. Против такого подхода не возражают и чиновники. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 10 февраля 2006 г. N 03-11-04/2/35.

Вопрос возникает с дополнительными затратами, связанными с арендой земельных участков. Скажем, когда для оформления договора необходимо получить заключение от какого-либо государственного органа. Скажем, от Комитета по архитектуре и градостроительству. Расходы, связанные с его получением, могут учитываться при определении налоговой базы по единому налогу. Другой вопрос, что, если в заключении договора аренды земельного участка предпринимателю было отказано, указанные расходы уменьшать полученные доходы не должны. Такое мнение было высказано в Письме Минфина России от 3 марта 2005 г. N 03-03-02-04/1/52.

По договору лизинга, или, как его еще называют, договору финансовой аренды, одна сторона - лизингодатель обязуется приобрести в собственность у определенного продавца имущество, указанное другой стороной - лизингополучателем, а затем передать его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. При этом лизингодатель не отвечает за выбор предмета лизинга и продавца. Впрочем, договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингополучателем. Так сказано в ст. 665 Гражданского кодекса РФ.

Общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя, называется лизинговыми платежами.

Согласно п. 1 ст. 11 Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 19 Федерального закона "О финансовой аренде (лизинге)").

Когда лизингополучатель уплачивает лизингодателю выкупную стоимость имущества, возникает вопрос: а в какой момент лизингополучатель сможет учесть расходы на его приобретение в составе основных средств в целях исчисления единого налога?

Стоимость основных средств, полученных по договорам лизинга, может быть учтена в отчетном периоде перехода права собственности на эти основные средства. По мнению чиновников Минфина России, до перехода права собственности на предмет лизинга лизингополучатель не сможет признать уплаченную сумму выкупной стоимости в качестве расходов на приобретение основных средств согласно пп. 1 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Такое разъяснение приведено в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 25 марта 2005 г. N 03-03-02-04/1/88.

Что касается лизинговых платежей в части дохода лизингодателя, то лизингополучатели вправе признать в составе расходов по аренде платежи за взятое в лизинг имущество (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Поскольку расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты, то при определении налоговой базы по единому налогу сумму лизинговых платежей учитывают в отчетных периодах их фактической уплаты лизингодателю.

Позиция чиновников не находит отклика в арбитражных судах. Известны случаи, когда налогоплательщикам удавалось доказать, что и выкупную стоимость лизингового имущества они вправе списать в расходы, не дожидаясь, пока лизинговое имущество перейдет к ним в собственность. Так, скажем, судьи в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 15 июня

2006 г. по делу N А56-29416/2005 пришли к выводу, что общество обоснованно включило в расходы в составе единого лизингового платежа затраты на приобретение оборудования в части выкупной цены предмета лизинга.

Надо сказать, что указанное решение не единичное. Подобный вердикт судьи ФАС Северо-Западного округа вынесли в Постановлении от 29 сентября 2006 г. по делу N А56-44099/2005. Как видите, судиться с налоговиками имеет смысл. Правда, учтите, что подобные выводы содержатся только в постановлениях ФАС одного округа. Поэтому предугадать, как поступят коллеги судей ФАС Северо-Западного округа в других округах, невозможно.

12.2.6.5. Материальные расходы

Статья 254 Налогового кодекса РФ, к которой отсылает гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, 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 являющегося 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. N 21-09/00507 "Об учете затрат на ведение кассового хозяйства").

Благодаря поправкам п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ дополнится новым пп. 35. Согласно ему в расходы можно будет относить затраты на обслуживание контрольно-кассовой техники. Надо сказать, что проблем со списанием подобных затрат не возникает и сейчас;

- 2) затраты на приобретение спецодежды для организации общественного питания (Письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 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. N 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.

Расходы на оплату работ и услуг сторонних организаций прямо в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ не упомянуты. Однако они входят в состав материальных расходов организаций, уплачивающих налог на прибыль (пп. 6 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Напомним, что при расчете НДС предприниматели на общей системе руководствуются нормами гл. 25 Налогового кодекса РФ. Очевидно, что перечень материальных расходов для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, должен быть точно таким же, как и для фирм, уплачивающих налог на прибыль при общем режиме налогообложения.

То есть предприниматели, уплачивающие единый налог с разницы между доходами и расходами, могут учесть стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями в составе материальных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

Налоговики на местах настаивают, что для определения того, можно ли считать работы (услуги) производственными, необходимо обращаться к Общероссийскому классификатору услуг населению (ОКУН) и ГОСТам.

В качестве примера можно привести Письмо УМНС России по г. Москве от 8 октября 2003 г. N 21-09/55998 "О затратах на приобретение работ и услуг". В указанном Письме чиновники рассматривают, что может относиться к услугам производственного характера в отношении общепита. Так, в соответствии с ОКУН к услугам общественного 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 столичные налоговики делают вывод, что только рестораны указанных категорий вправе включать в состав материальных расходов при расчете единого налога стоимость услуг по музыкальному обслуживанию.

Конечно, это подход неверен. Решая вопрос о том, являются ли конкретные работы или услуги, которые оказывают сторонние организации, производственными, нужно исходить из их характера. И уж никак не из требований ГОСТа, на который, конечно, можно ориентироваться, но который ни в какой мере не относится к законодательству о налогах и сборах. Более того, у компаний разных сфер бизнеса перечень производственных расходов будет, конечно, различаться.

Ниже в таблице мы приведем перечень тех работ и услуг, выполненных сторонними организациями, которые, по мнению чиновников, относятся к материальным расходам в силу их специфики.

Перечень расходов	Разъяснение чиновников
Расходы гостиниц по оплате услуг организаций, осуществляющих медицинское освидетельствование сотрудников	Письмо Минфина России от 10 января 2006 г. N 03-11-04/2/1
Расходы, связанные с подготовкой проектной документации и проведением ремонта приобретенных квартир в связи с их переводом из жилого фонда в нежилой фонд	Письмо Минфина России от 24 октября 2006 г. N 03-11-04/2/219
Расходы налогоплательщика, оказывающего транспортно-экспедиционные услуги, по оплате услуг, оказываемых сторонними организациями (услуг за пользование контейнерами, по отправке, пломбированию, хранению, охране и сопровождению контейнеров, по осуществлению крановых операций, информационно-вычислительных услуг)	Письмо Минфина России от 7 августа 2006 г. N 03-11-04/2/158
Расходы по оплате сторонних юридических услуг налогоплательщиками, основным видом деятельности которых является оказание подобных услуг	Письмо Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-11-04/2/57
Расходы по оплате услуг по медицинскому осмотру водителей перед выездом на линию налогоплательщиками, осуществляющими оказание транспортных услуг	Письмо Минфина России от 31 января 2006 г. N 03-11-04/2/23
Расходы турагента на оплату услуг поставщиков по предоставлению авиабилетов, виз, экскурсионных программ (когда они не включаются в стоимость туристской путевки)	Письмо Минфина России от 27 января 2006 г. N 03-11-04/2/20
Расходы издательства, связанные с печатью бесплатных журналов	Письмо Минфина России от 26 января 2006 г. N 03-11-04/2/19
Расходы генерального подрядчика по оплате услуг субподрядчика	Письмо УФНС России по г. Москве от 29 декабря 2005 г. N 18-12/3/97284@

Далее мы приведем арбитражную практику. Здесь есть как положительные, так и отрицательные судебные решения по поводу того, что можно считать материальными расходами в части услуг сторонних организаций.

Перечень расходов	Решение суда в пользу налогоплательщиков
-------------------	--

Стоимость санитарно-гигиенических услуг, оказываемых торговой организацией	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 июля 2006 г. по делу N А11-18247/2005-К2-19/735
Стоимость услуг фитосанитарной службы, которые связаны с покупкой импортных материалов	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 апреля 2006 г. по делу N А33-16826/05-Ф02-1353/06-С1
Эксплуатационные расходы, понесенные арендодателем	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 августа 2005 г. по делу N А33-4768/05-Ф02-3751/05-С1
Транспортные расходы, понесенные агентом при осуществлении деятельности по агентским договорам	Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27 июня 2006 г. по делу N Ф03-А73/06-2/1641
Услуги по доставке имущества, оказанные организациями (включая индивидуальных предпринимателей)	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 сентября 2006 г. по делу N А56-11307/2005
Маркетинговые, информационные, консультационные и иные аналогичные услуги организации, основным видом деятельности которой являются услуги по изучению рынка информационных и рекламных услуг, консультированию по вопросам, связанным с особенностями функционирования указанного рынка	Постановление ФАС Уральского округа от 4 сентября 2006 г. по делу N Ф09-7723/06-С1
Перечень расходов	Решение суда в пользу налоговых органов
Расходы по оплате услуг по предоставлению персонала	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 июля 2006 г. по делу N Ф04-4224/2006(24325-А46-19)

Коммунальные платежи в закрытом перечне расходов отдельно не упомянуты. Однако это не значит, что их нельзя учесть при расчете единого налога.

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ в состав материальных расходов включаются расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, которые расходуются на технологические цели, выработку всех видов энергии и отопление зданий. Поэтому коммунальные платежи уменьшают доходы при расчете единого налога. В этом случае они отражаются в Книге учета доходов и расходов на основании актов, которые выдает снабженческая организация. Понятно, что коммунальные расходы должны быть оплачены. При этом не имеет значения, какой деятельностью занимается организация или предприниматель - производственной, торговой либо любой другой. Ведь без электроэнергии, отопления и водоснабжения невозможно вести никакую деятельность. А значит, это расходы обоснованные.

Сюда же можно отнести затраты на вывоз твердых бытовых отходов.

12.2.6.6. 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 ст. 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 гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 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.

Пример. Предпринимателем за июль 2008 г. была начислена заработная плата в сумме 33 000 руб. Выплата была произведена в установленный срок - 17 числа текущего месяца (июль) и 5 числа следующего месяца, то есть 5 августа.

17 июля было выплачено 10 000 руб., 5 августа - 18 710 руб. (за вычетом НДФЛ в размере 4290 руб. с суммы 33 000 руб.).

Следовательно, 10 000 руб. будут признаны расходом июля, а расходы в сумме 18 710 руб. и 4290 руб. - расходами августа.

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. N 21-14/42236 "О разъяснении отдельных положений главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса Российской Федерации").

Много задается вопросов о порядке 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. N 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 являются 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 пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

12.2.6.7. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации

Стоимость товаров, принимаемая в расходы, должна быть уменьшена на сумму НДС, уплаченную при их приобретении (пп. 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Это связано с тем, что данный налог учитывается по отдельной статье расходов (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пункт 3 ст. 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.

Но в любом случае в расходы можно будет включить только стоимость реализованных и оплаченных товаров (ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Пример. ПБОЮЛ приобрел партию товара стоимостью 125 000 руб. Товар был оплачен полностью, а реализовано только 40% партии. В расходы предприятия можно принять только 50 000 руб. (125 000 руб. x 40%). Если предположить, что товар оплачен, к примеру, только на 50%, то и в расходы будет принята сумма в размере 50% от реализованного товара, что в сумме составит 25 000 руб. (50 000 руб. x 50%).

Что же касается расходов на доставку покупных товаров, то здесь следует обратить внимание на следующее. В соответствии с пп. 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в пп. 8 настоящего пункта), включаются в расчет единого налога.

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.

Такие разъяснения следуют из Письма Минфина России от 17 октября 2006 г. N 03-11-05/233.

Подпункт 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ в обновленной редакции позволяет включить расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров, единовременно, сразу

после их оплаты. При этом стоит руководствоваться общими принципами признания расходов, применяемых при кассовом методе (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

12.2.6.8. Расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации

Статья 183 Трудового кодекса РФ гарантирует работнику, что при временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности, размер 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. N 190-ФЗ.

Пособия выплачиваются за счет следующих источников:

- средств ФСС РФ - 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 РФ.

Особая ситуация по предпринимателям, которые занимаются частной практикой. Право на получение пособий по временной нетрудоспособности за счет ФСС РФ 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 гл. 24 Налогового кодекса РФ. Причем правомерность такой позиции подтвердил и Конституционный Суд РФ в Определении от 7 февраля 2003 г. N 65-О.

Согласно выраженной Конституционным Судом РФ правовой 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.

12.2.6.9. 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. N 167-ФЗ);
- страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 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. В настоящее время размер фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии устанавливается в размере 154 руб. в месяц и является обязательным для уплаты. 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 ст. ст. 22 и 33 Федерального закона от

15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".

12.2.6.10. 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 ст. 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.

Приведем пример. Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств" предусматривает обязательное страхование ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасного транспортного средства.

Расходы по обязательному страхованию гражданской ответственности относятся на расходы, которые уменьшают доходы при упрощенной системе налогообложения.

Ведь страхование гражданской ответственности владельцами транспортных средств является обязательным и всеобщим. Обязанность по страхованию гражданской ответственности распространяется на владельцев всех используемых на территории Российской Федерации транспортных средств, за исключением случаев, предусмотренных п. п. 3 и 4 ст. 4 вышеуказанного Федерального закона.

При налогообложении учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества.

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. N 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.

12.2.6.11. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам)

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ разрешает учитывать суммы НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам в составе расходов предпринимателя. Это разрешение безусловное, 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 мнение налоговых органов иное. 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. N 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. N 21-09/43618 "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. Правда, чиновники в Письме УМНС России по г. Москве от 13 января 2004 г. N 21-09/01610 "Об учете НДС при отсутствии счета-фактуры" настаивают, что счет-фактура все же необходим.

По мнению представителей налоговых органов, суммы НДС, уплаченные поставщикам, учитываются в уменьшение полученных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором учитывается в уменьшение доходов стоимость самих товаров (работ, услуг). Например, Вопросы-Ответы УМНС России по г. Санкт-Петербургу (февраль 2004 г.) "Упрощенная система налогообложения", Письма УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 11 февраля 2004 г. N 02-05/2944 "О некоторых вопросах применения упрощенной системы налогообложения", УМНС России по г. Москве от 24 декабря 2003 г. N 21-09/71658 "Об упрощенной системе налогообложения и НДС".

Например:

НДС по приобретенным основным средствам - по дате ввода их в эксплуатацию;

НДС по товарам, приобретенным для реализации, - по факту реализации товара;

НДС по материальным расходам - по мере списания сырья, материалов в производство.

Такой подход является достаточно спорным, ведь гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит никаких дополнительных условий для списания сумм НДС в составе расходов предприятия. В то же время несомненно, что налоговики будут настаивать именно на применении такого подхода.

Минфин в Письме от 13 мая 2005 г. N 03-03-02-02/70 указал, что "входной" НДС можно списать на расходы в момент его уплаты поставщику.

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 (Вопросы-Ответы УМНС России по г. Санкт-Петербургу (февраль 2004 г.) "Упрощенная система налогообложения" и Письмо УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 11 февраля 2004 г. N 02-05/2944 "О некоторых вопросах применения упрощенной системы налогообложения"), 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 п. 1 ст. 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 ст. 251 гл. 25 Налогового кодекса РФ, ст. 346.16 гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

В то же время они почему-то забывают о пп. 22 п. 1 ст. 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. N 24-11/20974 "О порядке выставления счетов-фактур").

12.2.6.12. 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 обязательствам, 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 в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика 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.

Итак, проценты по кредитам, займам принимаются в порядке, определенном гл. 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.

Расходы в виде процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) 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. N 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.

Затраты налогоплательщика на инкассацию наличной выручки могут быть отнесены на предусмотренные пп. 9 п. 1 ст. 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. N 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.

12.2.6.13. Расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности

Пожарная безопасность - это состояние защищенности личности, имущества, общества и государства от пожаров. Такое определение прописано в Федеральном законе от 21 декабря 1994 г. N 69-ФЗ. А меры пожарной безопасности - это действия по обеспечению пожарной безопасности, в том числе по выполнению требований пожарной безопасности.

То есть затраты на любые меры, направленные на защищенность личности, имущества, общества и государства от пожаров, будут являться расходами на пожарную безопасность и приниматься при расчете единого налога независимо от того, являются они обязательными или добровольными платежами.

Для оказания услуг в области пожарной безопасности требуется наличие лицензии. Законодательство для подтверждения расходов не требует обязательного запроса лицензии у поставщика услуг, но для избежания трений с налоговиками, если это возможно, то лучше запрашивать копию лицензии. Хотя это не всегда и нужно. Ведь если налогоплательщик для оборудования стенда пожарной безопасности приобрел лопаты, ведра, заказал ящик для песка, то, конечно, никакой лицензии в данном случае может и не быть.

Охранная деятельность регулируется Законом от 11 марта 1992 г. N 2487-1 "О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации". Частная охранная деятельность определяется как оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов.

В целях охраны разрешается предоставление следующих видов услуг:

- 1) защита жизни и здоровья граждан;
- 2) охрана имущества собственников, в том числе при его транспортировке;
- 3) проектирование, монтаж и эксплуатационное обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации;
- 4) консультирование и подготовка рекомендаций клиентам по вопросам правомерной защиты от противоправных посягательств;
- 5) обеспечение порядка в местах проведения массовых мероприятий.

Аналогично расходам на пожарную безопасность получаем, что любые расходы, связанные с охраной имущества и иными услугами охранной деятельности, оказанными специализированными хозяйствующими субъектами, имеющими лицензию, подлежат принятию при расчете единого налога. В качестве примера такого подхода налоговых органов к расходам на охрану можно

привести Письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 21-07/56743 "Об учете затрат на охрану имущества".

12.2.6.14. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ

В данном случае гл. 26.2 Налогового кодекса РФ отсылает нас к Таможенному кодексу РФ. В соответствии со ст. 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 ст. 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.

12.2.6.15. Расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов

Расходы на выплату компенсаций за использование личного транспорта сотрудников для служебных поездок принимаются для целей налогообложения в пределах норм. Они установлены Постановлением Правительства от 8 февраля 2002 г. N 92 "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

В отношении же ПБОЮЛ, выплачивающих компенсацию своим работникам, такие затраты не смогут быть учтены при расчете единого налога, несмотря на то что они поименованы в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ с указанием их принятия в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ. Но такие нормы установлены только для юридических лиц, для физических лиц таких норм нет. Следовательно, и затраты на такие выплаты нельзя учесть при расчете налога.

Нельзя же ПБОЮЛ выплатить компенсацию самому себе за использование своего автомобиля в предпринимательских целях! Во-первых, как мы уже указали, для физических лиц такие нормы не установлены, а во-вторых, как уже говорилось на первых страницах данной работы, ПБОЮЛ очень сложно доказать факт использования личного автомобиля именно в предпринимательских целях, если, конечно, он не занимается оказанием услуг по перевозкам и прочих аналогичных услуг.

12.2.6.16. Расходы на командировки

В соответствии со ст. 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. Однако эти затраты включаются в расходы для целей налогообложения по определенным нормам (пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Другие расходы, связанные с командировкой, не нормируются.

Приказом предпринимателя могут быть установлены суточные большего размера, чем это определено нормативными документами. В этом случае в сумму расходов могут быть включены

затраты на командировки только в пределах установленных норм. Сумма превышения норм не учитывается при налогообложении.

И следует учесть, что затраты на командировки могут быть признаны расходами только после возвращения работника из командировки на основании представленных, надлежаще оформленных оправдательных документов.

12.2.6.17. Расходы на нотариальное оформление документов

В соответствии с Основами законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1 нотариусы совершают следующие нотариальные действия:

- удостоверяют сделки;
- выдают свидетельства о праве собственности на долю в общем имуществе супругов;
- налагают и снимают запрещения отчуждения имущества;
- свидетельствуют верность копий документов и выписок из них;
- свидетельствуют подлинность подписи на документах;
- свидетельствуют верность перевода документов с одного языка на другой;
- удостоверяют факт нахождения гражданина в живых;
- удостоверяют факт нахождения гражданина в определенном месте; удостоверяют тождественность гражданина с лицом, изображенным на фотографии; удостоверяют время предъявления документов;
- передают заявления физических и юридических лиц другим физическим и юридическим лицам; принимают в депозит денежные суммы и ценные бумаги;
- совершают исполнительные надписи;
- совершают протесты векселей; предъявляют чеки к платежу и удостоверяют неоплату чеков;
- принимают на хранение документы; совершают морские протесты;
- обеспечивают доказательства, а также выдают свидетельства о праве на наследство и принимают меры к охране наследственного имущества.

Законодательными актами Российской Федерации могут быть предусмотрены и иные нотариальные действия. В соответствии со ст. 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 нотариальной 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, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса.

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 внести плату, соответствующую по размерам государственной пошлины. Размеры государственной пошлины, взимаемой за совершение нотариальных действий, указаны в гл. 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. N 21-08/65191 "Об учете затрат индивидуального предпринимателя по оплате услуг нотариуса".

12.2.6.18. Расходы на рекламу

Согласно Федеральному закону от 13 марта 2006 г. N 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 и 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 пп. 20 п. 1 ст. 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 п. 2 ст. 346.16

Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним нормируемые и другие расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному гл. 25 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В частности, расходы на рекламу учитываются при исчислении единого налога в соответствии с п. 4 ст. 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, передачи 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 ст. 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 абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

$178\,000 \text{ руб.} \times 1\% = 1780 \text{ руб.}$

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:

$178\,000 \text{ руб.} - (78\,000 \text{ руб.} - 10\,220 \text{ руб.}) = 110\,220 \text{ руб.}$

12.2.6.19. Расходы на оплату услуг связи

К расходам по услугам связи можно отнести затраты на факсимильную и спутниковую связь, электронную почту, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иных аналогичных систем), телефонную (в том числе услуги операторов сотовой связи) и телеграфную связь. Налоговики в Письме УМНС России по г. Москве от 27 августа 2003 г. N 21-09/46641 "Об учете расходов на приобретение авиабилетов и оплату счета оператору сотовой связи организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения" соглашались с возможностью принятия в состав расходов стоимости услуг сотовой связи.

А в Письме УМНС по городу Москве от 23 сентября 2003 г. N 21-09/52278 была высказана точка зрения, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе включить оплату услуг за пользование сетью Интернет в состав расходов, но не вправе учесть стоимость работ по подключению организации к сети Интернет.

Конкретные перечни услуг, относимых к вышеперечисленным затратам, содержатся в соответствующих Постановлениях Правительства РФ:

- от 15 апреля 2005 г. N 221 "Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи",
- от 15 апреля 2005 г. N 222 "Об утверждении Правил предоставления услуг телеграфной связи".

Но только ли факт оплаты и наличия подтверждающих документов дает возможность включить, скажем, затраты на междугородние телефонные переговоры или плату за сотовый телефон в расходы предпринимателя? Необходимо еще и наличие экономической обоснованности (связью с производственным процессом) таких затрат. Что же необходимо ПБОЮЛ сделать, чтобы обосновать понесенные расходы для целей исчисления единого налога? Требования налоговых органов по рассматриваемому вопросу еще до вступления в силу Налогового кодекса РФ нашли свое отражение в различных письмах МНС России.

В частности, налоговики указывали, что необходимым условием для отнесения на себестоимость расходов на телефонные переговоры является наличие договора с оператором связи. А в Письме МНС России от 22 мая 2000 г. N ВГ-9-02/174 указано, что для обоснованного отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) расходов по междугородным и междугородним телефонным разговорам или разговорам, проводимым с использованием других видов связи (независимо от места нахождения абонента и принадлежности абонентского номера), необходимо документальное подтверждение производственного характера разговора. К таким

документам могут быть отнесены: счет телефонной станции, расшифровка АТС с указанием номеров телефонов, с которыми велись переговоры, иные документы, подтверждающие производственный характер отношений с абонентом. В данном Письме особо подчеркивается, что требование налоговыми органами отчета о содержании переговоров является неправомерным.

Для обоснования производственного характера переговоров предприниматель должен быть готов подтвердить, что телефонные номера, указанные в детализированных отчетах, принадлежат контрагентам. Это можно сделать на основании договоров, накладных, счетов-фактур, доверенностей, информационных писем и т.п.

12.2.6.20. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем

Нормы гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержат ограничений по включению в расходы затрат на приобретение права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем. Однако для признания указанных расходов в соответствии с пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ обязательным условием признания расходов является наличие договора с правообладателем (лицензионного соглашения).

Пример. Будучи на рынке в Москве, предприниматель приобрел диски со справочно-информационной системой "КонсультантПлюс" и программой "1С: Бухгалтерия". Ему выдали кассовый чек, товарный чек, то есть сделка была оформлена надлежащими документами. Такие расходы не будут приняты в расходы предпринимателя, так как базы данных были приобретены не у правообладателя, договор на приобретение баз данных и программ отсутствует.

Но, как вы знаете, зачастую мало приобрести базу данных. Все меняется, и очень важно оперативно получать обновления, которые далеко не бесплатны. В Письме УМНС России по г. Москве от 13 ноября 2003 г. N 21-09/63533 "Об упрощенной системе налогообложения" со ссылкой на ст. 264 Налогового кодекса РФ, которая разрешает учитывать и обновления, изложено мнение о возможности включения стоимости обновления в расходы налогоплательщика.

12.2.6.21. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ

Согласно пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ предприниматели-"упрощенцы" могут учесть в составе расходов суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

По мнению чиновников, по этой статье учесть можно только те налоги и сборы, от которых предприниматели, применяющие "упрощенку", не освобождены. Скажем, государственную пошлину, транспортный налог, земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых и т.д. Поддерживают мнение чиновников и некоторые суды (см., Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 июня 2006 г. по делу N A21-7688/2005). Впрочем, есть и противоположные решения. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 1 ноября 2005 г. по делу N A65-10883/05-CA2-11 пришел к выводу, что ссылка на то, что пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса применяется только в том случае, если расходы связаны с деятельностью налогоплательщика, осуществляемой в период применения упрощенной системы налогообложения, необоснованна. Данная норма права таких ограничений не содержит.

Заметьте: в пп. 3 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения единым налогом суммы налогов и сборов учитываются в составе расходов 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. Такие разъяснения следуют из Письма Минфина России от 17 октября 2006 г. N 03-11-05/233.

Не учитывается в расходах сумма единого налога, уплачиваемая в соответствии с гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

Минфин России в Письме от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/1/70 заявил: сумма единого налога, которую организация или предприниматель, применяющие "упрощенку", перечисляют в бюджет, в состав расходов не включается.

Надо сказать, что согласны с Минфином России и арбитражные суды. Скажем, ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 15 ноября 2005 г. N Ф08-4911/2005-1949А заявил следующее: исходя из системного толкования норм Налогового кодекса Российской Федерации, расходы по уплате единого налога за предыдущий период не могут уменьшать налоговую базу при

исчислении единого налога при применении упрощенной системы налогообложения за текущий период. Согласно с коллегами и судьи в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 декабря 2005 г. N А78-2962/05-Ф02-6280/05-С1, ФАС Дальневосточного округа от 26 июля 2006 г., 19 июля 2006 г. N Ф03-А51/06-2/2167 по делу N А51-19612/05-25-580, ФАС Северо-Западного округа от 19 сентября 2006 г. по делу N А21-6217/2005.

12.2.6.22. Выплата посреднических вознаграждений

Налогоплательщики могут учесть в целях налогообложения расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения. Об этом сказано в пп. 24 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

А когда признается такой расход в целях налогообложения? Конечно, по факту оплаты и оказания услуги. Датой исполнения посреднического договора будет дата подписания отчета комиссионера. Если же вознаграждение выплачено после утверждения отчета, расходы учитывают в день перечисления.

Пример. Предприниматель, работающий на упрощенной системе, передает товар на реализацию по договору комиссии другой фирме. 25 февраля 2008 г. комиссионер полностью реализовал товар. Выручка (118 000 руб.) поступила на его расчетный счет 28 февраля. Тогда же после удержания комиссионного вознаграждения в размере 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.) оставшаяся сумма перечислена комитенту. Отчет комиссионера утвержден 1 марта.

В Книге учета доходов и расходов были сделаны соответствующие записи:

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчис- лении на- логовой базы	Расходы, учиты- ваемые при ис- числении налого- вой базы
1	2	3	4	5
	...			
70	Отчет комиссионера от 01.03.2008	Уплата комиссионного вознаграждения		10 000,00
71	Отчет комиссионера от 01.03.2008	Списание НДС по комиссионному вознаграждению		1 800,00
	...			

Гражданский кодекс РФ (ст. ст. 976, 994, 1009 и 1011) наделяет комиссионера (агента, поверенного) правом в целях исполнения соответствующего договора заключить договор субкомиссии (передоверия, поручения, субагентский договор) с другим лицом. В указанных случаях по названным договорам комиссионер (агент, поверенный) приобретает в отношении субкомиссионера (субагента, передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя).

В том случае, если организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, приобретает в отношении субкомиссионера (субагента, передоверенного) права и обязанности комитента (принципала, доверителя), она вправе учесть в целях налогообложения расходы на выплату вознаграждений по договорам субкомиссии (передоверия поручения, субагентским договорам). К такому выводу пришли чиновники Минфина России в Письме от 25 августа 2006 г. N 03-03-04/4/141.

12.2.6.23. Гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учитывать затраты на оказание услуг по гарантийному ремонту (пп. 25 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). При этом заметим, что

данный подпункт не связан со ст. 267 Налогового кодекса РФ. Следовательно, "упрощенцы" вправе списывать расходы на гарантийный ремонт в размере фактических затрат.

12.2.6.24. Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров

Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров учитываются при расчете единого налога.

Расходы, связанные с получением технических заключений в связи с переводом объектов жилого фонда в объекты нежилого фонда, также могут учитываться в соответствии с этой статьей затрат. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 24 октября 2006 г. N 03-11-04/2/219.

Под этот вид расходов можно подвести и те из них, которые не указаны в закрытом перечне ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Скажем, затраты по охране труда. Их как раз можно классифицировать как расходы, предусмотренные пп. 26 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Иначе говоря, нужно доказать, что услуги специалистов по охране труда направлены на то, чтобы подтверждать соответствие техническим стандартам, регламентам и положениям, а также условиям договоров поставляемой продукции, процессов производства, эксплуатации, хранения и перевозки материальных ценностей.

12.2.6.25. Расходы по проведению обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов

Расходы по проведению (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов при возникновении спора об исчислении налоговой базы учитываются при расчете единого налога. Основание - пп. 27 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Чтобы признать такие расходы, надо выполнить следующие обязательные требования, которые не исполнимы в принципе. Даже если возникнет спор об исчислении налоговой базы и будет необходим контроль над правильностью уплаты налогов, надо, чтобы расходы нес сам налогоплательщик. При этом оценка должна быть обязательной, а не инициативной, то есть совершаться не по воле налогоплательщика. Кроме того, обязательная оценка должна быть предусмотрена в законодательстве РФ, связанном с налоговым контролем, и налогоплательщик должен оплатить расходы согласно этой оценке, но такого положения в Налоговом кодексе РФ нет. Отсюда следует, что, несмотря на то что оценочные услуги можно признать в расходах, на деле это сделать нельзя.

12.2.6.26. Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах

По этой статье затрат субъекты упрощенной системы налогообложения могут учесть расходы, которые были понесены, чтобы получить информацию о зарегистрированных правах. Ну, скажем, на недвижимость. Согласно п. 1 ст. 8 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" такая информация предоставляется за плату. А вот сумму такой платы учитывают в расходах как раз на основании пп. 28 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

12.2.6.27. Расходы на оплату услуг по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости

Согласно пп. 29 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ в расходы при расчете единого налога включают деньги, которые уплачены специализированным организациям за изготовление документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков).

К таким документам относится, например, свидетельство о государственной регистрации прав на земельные участки. Об этом сказано в п. 1 ст. 26 Земельного кодекса РФ и ст. 14 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

А Минфин России в Письме от 18 апреля 2006 г. N 03-11-04/2/84 разъяснил, что в соответствии с указанным подпунктом организация вправе отнести в расходы затраты по

приватизации, по оформлению договора выкупа из государственной собственности участка земли, арендуемого организацией, а также стоимость работ и услуг земельной и регистрационной палат управления земельными ресурсами и бюро технической инвентаризации.

Одновременно чиновники также отмечают, что стоимость земельного участка для целей налогообложения учитываться не должна, так как согласно п. 4 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ в состав основных средств, стоимость которых учитывается при применении упрощенной системы налогообложения, включается только амортизируемое имущество.

Надо сказать, что раньше Минфин России не возражал против включения стоимости земельного участка в расходы при расчете единого налога. В Письме от 7 сентября 2005 г. N 03-11-04/2/69 в ответе на официальный запрос минфиновцы высказались так.

Стоимость земельных участков, которые до начала применения упрощенной системы налогообложения купили, но не эксплуатировали, можно включать в расходы при расчете единого налога. Причем полностью в момент ввода их в эксплуатацию.

12.2.6.28. Затраты, связанные с получением лицензии

Организации и предприниматели, которые применяют упрощенную систему налогообложения, могут учитывать при расчете единого налога затраты 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. Об этом сказано в пп. 30 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Скажем, речь идет о расходах, связанных с получением лицензии на осуществление конкретного вида деятельности. Перечень видов деятельности, для осуществления которых необходимо получение специального разрешения, приведен в ст. 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности". За рассмотрение такого заявления надо заплатить 300 руб., а за выдачу лицензии - еще 1000 руб. (ст. 15 Закона "О лицензировании отдельных видов деятельности").

12.2.6.29. Судебные и арбитражные расходы

Согласно ст. 101 Арбитражного процессуального кодекса РФ и ст. 88 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным расходам относятся государственная пошлина и издержки, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде или в суде общей юрисдикции.

Госпошлину платят в случае обращения в суд в качестве истца или в случае проигрыша дела - тогда по решению суда ее возмещают стороне, которая выиграла спор. В обоих случаях она учитывается в расходах "упрощенца" на основании пп. 31 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 106 Арбитражного процессуального кодекса РФ к судебным издержкам относятся:

- расходы на адвоката и иных лиц, оказывающих юридическую помощь в суде;
- денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам;
- расходы на проведение осмотра доказательств на месте;
- другие расходы, связанные с рассмотрением дела.

Если же дело рассматривается в суде общей юрисдикции, то в соответствии со ст. 94 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным издержкам, кроме перечисленных, также относятся:

- расходы на проезд и проживание сторон и третьих лиц, понесенные ими в связи с явкой в суд;
- компенсация за фактическую потерю времени;
- почтовые расходы.

Добавим, что сумму исполнительского сбора по данной статье затрат учесть не удастся. Дело в том, что он взыскивается за то, что организация или индивидуальный предприниматель в срок не исполнили решение суда. То есть сбор взимается уже после того, как вынесен вердикт, а значит, это не судебные расходы.

Тогда возникает другой вопрос: можно ли такой сбор подвести под другой подпункт п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ? Нет, нельзя. Такие затраты не являются экономически оправданными: если бы организация (предприниматель) вовремя исполнила решение суда, платить сбор не пришлось бы (Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 26 августа 2004 г. N A72-2936/04-8/332).

12.2.6.30. Платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности

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) учитываются в составе расходов "упрощенца" (пп. 32 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Согласно Письму Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-11-04/2/56 по данной статье затрат учитывают расходы в виде периодических платежей по авторским договорам.

Кроме того, данный подпункт позволяет списывать в расходы при расчете единого налога также платежи по договорам на право использования товарного знака (знака обслуживания) (см., например Письмо Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-11-05/119).

12.2.6.31. Расходы на подготовку и переподготовку кадров

При расчете единого налога сумму полученного дохода можно уменьшить на расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Если оплата стоимости обучения закреплена в трудовом или коллективном договоре, то у организации появляется возможность учесть ее в составе расходов на оплату труда (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы на оплату труда определяются так же, как и при расчете налога на прибыль, то есть по правилам ст. 255 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). При этом непереносимым условием включения оплаты обучения работника в состав расходов на оплату труда является закрепление этого положения в трудовом или коллективном договоре. Помимо этого, расходы на обучение сотрудника должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы (ст. 252 Налогового кодекса РФ).

12.2.6.32. Отрицательные курсовые разницы

Все расчеты на территории РФ должны осуществляться в рублях. Согласно п. 3 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ и ст. ст. 8 и 11 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" бухгалтерский и налоговый учет ведутся также в рублях. Однако никто не запрещает организации или предпринимателю иметь валютные ценности. В целях учета и налогообложения иностранная валюта пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России. Из-за регулярных изменений официального курса пересчета иностранной валюты в рубли и образуются курсовые разницы.

Таким образом, курсовая разница - это разница в рублевой оценке актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, которая возникает при применении официальных курсов Центрального банка РФ на разные даты. Например, на дату принятия обязательства к учету и на дату его оплаты.

В зависимости от того, в какую сторону меняется курс, изменяется и рублевый эквивалент валютных активов и обязательств. По существу, происходит уценка или удорожание активов и обязательств.

В Письме Минфина России от 30 марта 2006 г. N 03-11-04/3/179 специалисты главного финансового ведомства напомнили, что переоценивать задолженность нужно на последний день каждого отчетного (налогового) периода, а также на день ее погашения. При снижении рублевого эквивалента долга возникает положительная курсовая разница, то есть внереализационный доход (п. 11 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Положительные курсовые разницы отражаются в графе 4 Книги учета доходов и расходов по мере их возникновения. Зато, если валюта дорожает, возникающую отрицательную разницу можно списывать на расходы на основании пп. 34 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Отрицательные курсовые разницы учитываются в составе расходов по мере возникновения. Отражать их надо в графе 6 Книги учета доходов и расходов.

12.2.7. 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 увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее (п. 6 ст. 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. N 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. Но такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. 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, "не использованного" в отчетном (налоговом) периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 10 налоговых периодов.

Пример. В 2007 г. ПБОЮЛ Иванов Л.А., применяя упрощенную систему налогообложения, понес убытки в размере 600 000 руб. В последующие налоговые периоды предприниматель имел следующие результаты финансово-хозяйственной деятельности:

N года	Период	Сумма прибыли (+), убытка (-), руб.
1	2	3
1	2008 г.	+110 000,00
2	2009 г.	+120 000,00
3	2010 г.	+100 000,00
4	2011 г.	+330 500,00
5	2012 г.	+255 000,00
6	2013 г.	+170 000,00
7	2014 г.	+180 000,00
8	2015 г.	+91 000,00
9	2016 г.	+98 000,00
10	2017 г.	+108 000,00
	Итого	+1 562 500,00

Таким образом, понесенные убытки будут приниматься в следующие налоговые периоды в следующих суммах:

N года	Период	Сумма прибыли (+), руб.	Убыток в пределах 30% налогооблагаемой базы, руб.	Налогооблагаемая база по единому налогу, руб.	Сумма убытка, переносимого на будущие налоговые периоды, руб.
1	2008 г.	+110 000,00	33 000,00	77 000,00	567 000,00
2	2009 г.	+120 000,00	36 000,00	84 000,00	531 000,00
3	2010 г.	+100 000,00	30 000,00	70 000,00	501 000,00
4	2011 г.	+330 500,00	99 150,00	231 350,00	401 850,00
5	2012 г.	+255 000,00	76 500,00	178 500,00	325 350,00
6	2013 г.	+170 000,00	51 000,00	119 000,00	274 350,00
7	2014 г.	+180 000,00	54 000,00	126 000,00	220 350,00
8	2015 г.	+91 000,00	27 300,00	63 700,00	193 050,00
9	2016 г.	+98 000,00	29 400,00	68 600,00	163 650,00
10	2017 г.	+108 000,00	32 400,00	75 600,00	0
	Итого	+1 562 500,00	468 750,00	1 093 750,00	

Таким образом, по окончании 10 лет с года получения убытка неучтенной останется сумма убытка в размере 131 250 руб. (600 000 - 468 750). Однако на будущие налоговые периоды эта сумма больше переноситься не будет в связи с истечением 10 лет с момента получения этого убытка.

12.2.8. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения

Итак, не принимаются при расчете налогооблагаемой базы следующие расходы:

- неоплаченные расходы до момента их оплаты;
- оплаченные расходы, не указанные в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ;

- оплаченные расходы, указанные в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, но являющиеся экономически необоснованными или не связанными с производством.

По нашему мнению, хоть в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержится прямого указания на ст. 270 "Расходы, не учитываемые в целях налогообложения" Налогового кодекса РФ, тем не менее при ведении учета необходимо опираться и на ее нормы.

Далее мы приведем примеры тех затрат, которые не учитываются при расчете единого налога. Во всех случаях - из-за того, что их нет в закрытом перечне расходов, который установлен п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Наименование расхода	Комментарий	Разъяснения чиновников
Расходы (выплата зарплаты, коммунальные платежи, расчетно-кассовые услуги банка и т.д.), которые "упрощенец" производит в момент вынужденного простоя	По мнению чиновников Минфина России, отсутствие доходов свидетельствует о неосуществлении деятельности, следовательно, расходы в целях налогообложения не учитываются	Письмо Минфина России от 6 сентября 2006 г. N 03-11-04/2/186
Сумма конкурсного взноса за участие фирмы в конкурсе	"Упрощенцы" не вправе включить в расходы, так как указанные расходы не упомянуты в закрытом перечне расходов, определенном п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ	Письмо Минфина России от 3 апреля 2006 г. N 03-11-04/2/75
Аванс, уплаченный поставщику	По общему правилу, установленному ст. 346.17 Налогового кодекса РФ, расходы при упрощенной системе налогообложения признаются после их фактической оплаты. Однако аванс, уплаченный поставщику, "упрощенцы" не вправе учесть при расчете налога. Компания не может уменьшить налоговую базу на сумму аванса до тех пор, пока не получит товары или услуги	Письмо Минфина России от 21 февраля 2006 г. N 03-11-04/2/48
Патентная пошлина	Патентная пошлина хоть и является государственным сбором, порядок ее уплаты регулируется не законодательством о налогах и сборах. Согласно пп. 22 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ в целях налогообложения учитываются лишь расходы в виде суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах	Письмо Минфина России от 22 марта 2006 г. N 03-11-04/2/63

Расходы на замену бракованной, утратившей товарный вид в процессе перевозки продукции, а также не реализованной в пределах установленных сроков продукции	"Упрощенцы" не вправе включить в расходы, так как указанные расходы не упомянуты в закрытом перечне расходов, определенном п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ	Письмо Минфина России от 31 августа 2006 г. N 03-11-04/2/180
Суммы штрафов, которые организации и предприниматели, применяющие "упрощенку", платят за нарушение условий договоров	Не учитываются при расчете единого налога, так как этот вид расходов не предусмотрен ст. 346.16 Налогового кодекса РФ	Письмо Минфина России от 24 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/4

12.2.9. 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. N 21-09/70587 "Об упрощенной системе налогообложения". Приведем в виде примера еще одно Письмо УМНС России по г. Москве от 15 декабря 2003 г. N 21-09/69433 "Об определении объекта налогообложения при оплате покупки по кредитной карте".

Пример. Предприниматель, применяющий "упрощенку", реализует продукцию по продажным ценам, условная стоимость - 1000 руб. Постоянным клиентам делается скидка - 100 руб. Оплата производится по кредитной карте в сумме 900 руб. Банк удерживает за услуги авторизации кредитных карт комиссию в размере 2% от суммы - 18 руб. (900 руб. x 2%).

В результате на счет поступает - 882 руб. То есть можно выделить две стадии операции:

1) зачисляются на расчетный счет предпринимателя денежные средства, списанные со счетов физических лиц при оплате ими товаров с использованием кредитных карт (в данном случае размер зачисленных на расчетный счет организации денежных средств составил 900 руб.);

2) часть из поступивших средств удерживается банком в счет оплаты оказанных им услуг в размере, установленном договором на банковское обслуживание (в данном случае удержанная банком сумма составила 18 руб.).

Обе операции производятся банком практически одновременно. По их завершении по числящимся на расчетном счете денежным средствам выводится сальдовый остаток. В данном случае он составил сумму 882 руб. (900 - 18). А облагаться единым налогом будет сумма в размере 900 руб., так как именно такая сумма поступила на расчетный счет продавца, а расходы при объекте налогообложения "доходы" в расчете единого налога не участвуют.

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.

Пример. ПБОЮЛ Макаров А.Е. применяет упрощенную систему налогообложения, что означает применение кассового метода признания доходов. В I квартале 2008 г. предприниматель имел следующие результаты хозяйственной деятельности:

Наименование показателя		Величина оплаченных доходов или расходов, руб.
Доходы		2 034 560
Расходы		1 322 000

Разница между суммой доходов и расходов		712 560
Единый налог, руб.		106 884

При объекте налогообложения в виде дохода расчет налога и суммы налоговых обязательств следующий:

$$2\,034\,560 \text{ руб.} \times 6\% = 122\,074 \text{ руб.}$$

При объекте налогообложения в виде дохода, уменьшенного на величину расходов, расчет налога и суммы налоговых обязательств следующий:

$$(2\,034\,560 \text{ руб.} - 1\,322\,000 \text{ руб.}) \times 15\% = 106\,884 \text{ руб.}$$

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 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 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.

Пример. Предприниматель получил по итогам своей деятельности за 2008 г. следующие показатели:

(руб.)

Период	Доход	Принимаемые расходы	Налогооблагаемая база
I квартал	2 034 560	1 322 000	712 560
II квартал	1 878 900	1 495 000	383 900
III квартал	2 312 030	2 143 000	169 030
IV квартал	3 501 000	2 501 000	1 000 000
Итого за 2008 г.	9 726 490	7 461 000	2 265 490

Налоговая база, исчисленная нарастающим итогом, составит:

(руб.)

Период	Налоговая база при объекте налогообложения "доходы"	Налоговая база при объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"
I квартал	2 034 560	712 560
II квартал	3 913 460	1 096 460
III квартал	6 225 490	1 265 490
IV квартал	9 726 490	2 265 490

Сумма единого налога по периодам составит:

(руб.)

Период	Сумма налога при объекте налогообложения "доходы"	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период при объекте налогообложения "доходы"	Сумма налога при объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"	Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период при объекте налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"
I квартал	122 074	122 074	106 886	106 886
II квартал	112 734	234 808	57 583	164 469
III квартал	138 722	373 530	25 355	189 824
IV квартал	210 060	583 590	150 000	339 824

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, уплаченных за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. 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.

Пример. Сумма единого налога с объектом налогообложения "доходы" (6%) в отчетном периоде составила 58 700 руб. При этом сумма взносов на обязательное пенсионное страхование составила 30 000 руб., а сумма пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных за счет средств работодателя, - 28 000 руб.

Следовательно, сумма единого налога может быть уменьшена на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 29 350 руб. (58 700 руб. x 50%).

Оставшаяся сумма налога составляет 29 350 руб., которая уменьшается на сумму пособий по временной нетрудоспособности в размере 28 000 руб. Единый налог к уплате - 1350 руб. (29 350 - 28 000).

Налоговым периодом по единому налогу признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Соответственно, авансовые платежи должны быть уплачены в следующие сроки:

- 25 апреля;
- 25 июля;
- 25 октября.

А 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 произвести до 30 апреля.

12.2.10. 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 п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ он составляет 1 процент от суммы полученного налогооблагаемого дохода.

Обратите внимание: минимальный налог рассчитывается только по итогам налогового периода. Такой вывод следует из п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что минимальный налог уплачивается в том случае, если его сумма больше суммы исчисленного в общем порядке единого налога. А налог определяют только по итогам периода налогового, так как по окончании отчетных периодов рассчитывают авансовые платежи по единому налогу. Об этом говорит п. 3 ст. 346.21 Налогового кодекса РФ. Это же подтверждают и специалисты Минфина России в Письме от 15 июля 2004 г. N 03-03-05/2/50.

Пример. ПБОЮЛ, работающий по упрощенной системе с объектом налогообложения в виде дохода, уменьшенного на величину расходов, получил за 2008 г. следующие результаты:

Наименование показателя	Сумма, руб.
Доход за отчетный период	2 250 000
Расходы, уменьшающие полученный доход при расчете единого налога	2 210 000
Налоговая база	40 000
Налоговая ставка, %	15
Сумма единого налога	6 000
Ставка минимального налога, %	1
Сумма минимального налога	22 500

В связи с тем что минимальный налог превышает сумму единого налога, рассчитанного в установленном порядке, предприниматель обязан уплатить в бюджет минимальный налог.

12.2.11. Налоговая декларация

Форма налоговой декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфином России от 17 января 2006 г. N 7н (в ред. Приказа Минфина России от 19 декабря 2006 г. N 176н). 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;

- разд. 1, отражающего сумму единого (минимального) налога, подлежащего уплате в бюджет по данным налогоплательщика;

- разд. 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 упомянутыми сведениями указывается код вида экономической деятельности (ОКВЭД), реквизиты свидетельства о постановке на учет, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

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, им также удостоверяется полнота сведений, указанных в декларации. Следует также не забыть заверить декларацию печатью индивидуального предпринимателя, если, конечно, она у него имеется.

Если должностному лицу, подписывающему декларацию, присвоен ИНН, то он тоже указывается в декларации.

В разд. 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 разд. 2 декларации.

В разд. 2 приводится расчет единого и минимального налогов на основании данных Книги учета доходов и расходов.

По строке 010 (графы 3, 4) отражаются итоговые данные полученных доходов за соответствующий период из разд. III "Расчет налоговой базы по единому налогу" Книги учета доходов и расходов. 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 ст. 249 Налогового кодекса РФ, а также внереализационных доходов, определяемых в соответствии со ст. 250 Налогового кодекса РФ.

Строка 020 (графа 4) заполняется только налогоплательщиками, объект налогообложения которых "доходы, уменьшенные на величину расходов", на основании итоговых данных расходов за соответствующий период из разд. III "Расчет налоговой базы по единому налогу" Книги учета доходов и расходов. По коду строки 020 (графа 4) указывается сумма произведенных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период расходов, определяемых в порядке, установленном ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Данная строка заполняется только налогоплательщиками, объект налогообложения которых "доходы, уменьшенные на величину расходов". Налогоплательщики, объект налогообложения 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 ст. 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 (графа 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 (графа 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 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 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 в 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 разд. 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 разд. 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 разд. 1 декларации за налоговый период.

12.2.12. Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения

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 равным календарному году (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 Книги 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 подлежит хранению в течение четырех лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ).

Все хозяйственные операции в Книге необходимо отражать в хронологическом порядке на основе первичных документов. В том случае, если в Книгу была внесена ошибочная запись, ее можно исправить. Исправление должно быть 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 разд. 2 рассчитываются расходы на покупку основных средств, уменьшающие доходы. Раздел 3 посвящен расчету налоговой базы по единому налогу.

Форма Книги учета доходов и расходов, организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - Книга учета доходов и расходов), а также Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н.

Пример. Организация с 1 января 2008 г. перешла на упрощенную систему налогообложения. Объектом налогообложения организация выбрала доходы, уменьшенные на величину расходов. По итогам работы за 9 месяцев 2008 г. были подсчитаны итоговые значения граф 4 и 5 Книги учета доходов и расходов организации.

Доходы организации за указанный период составили 600 000 руб., в том числе доходы, учитываемые при расчете единого налога - 500 000 руб. (графа 4). Расходы, осуществленные и оплаченные организацией в первом полугодии, равны 480 000 руб., в том числе расходы, уменьшающие налогооблагаемые доходы, - 430 000 руб. (графа 5).

В III квартале таблица разд. 1 Книги учета доходов и расходов была заполнена следующим образом (см. таблицу 4).

Таблица 4

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
N п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчис- лении на- логовой базы	Расходы, учиты- ваемые при ис- числении налого- вой базы
1	2	3	4	5
1.	П/п N 154 от 05.07.2008; накл. N 245 от 30.06.2008	Получена выручка от реализации товаров	460 000	-
2.	Р/о N 42 от 07.07.2008	Выдана заработная плата за июнь	-	60 000

3.	П/о N 178 от 10.07.2008; накл. N 249 от 10.07.2008	В кассу оприходована наличная выручка от реализации товаров	40 000	-
4.	Р/о N 43 от 12.07.2008; накл. N 45 от 12.07.2008	Приобретены товары	-	420 000
...
Итого за III квартал			500 000	480 000
Итого за 9 месяцев				

12.2.13. Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.

В этом случае на них распространяются нормы, установленные ст. ст. 346.11 - 346.25 Налогового кодекса РФ, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, не привлекающим в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющим один из следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) пошив и ремонт одежды и других швейных изделий;
- 2) изготовление и ремонт трикотажных изделий;
- 3) изготовление и ремонт вязаных изделий;
- 4) пошив и ремонт изделий из меха (в том числе головных уборов);
- 5) пошив и ремонт головных уборов из фетра, ткани и других материалов;
- 6) изготовление и ремонт обуви (в том числе валяной);
- 7) изготовление галантерейных изделий и бижутерии;
- 8) изготовление искусственных цветов и венков;
- 9) изготовление, сборку, ремонт мебели и других столярных изделий;
- 10) изготовление и ремонт ковровых изделий;
- 11) изготовление и ремонт металлоизделий, заточку режущих инструментов, заправку и ремонт зажигалок;
- 12) изготовление и ремонт рыболовных приспособлений (принадлежностей);
- 13) ремонт часов и граверные работы;
- 14) изготовление и ремонт игрушек и сувениров;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий;
- 16) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 17) заготовку шкур и шерсти домашних животных;
- 18) выделку и реализацию шкур;
- 19) чистку обуви;
- 20) фото-, кино- и видео услуги;
- 21) ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров;
- 22) изготовление, установку и ремонт надгробных памятников и ограждений;
- 23) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 24) парикмахерские и косметические услуги;
- 25) перевозку пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, включая паромную перевозку;
- 26) мойку автотранспортных средств;
- 27) музыкальное обслуживание торжеств и обрядов, услуги тамады;
- 28) ремонт и настройку музыкальных инструментов;
- 29) выполнение живописных работ (портреты, пейзажи, натюрморты и другие аналогичные работы);
- 30) услуги переводчика;
- 31) машинописные работы;

- 32) копировальные работы;
- 33) ремонт и обслуживание копировально-множительной техники;
- 34) звукозапись;
- 35) прокат и реализацию видео- и аудиокассет, видео- и аудиодисков;
- 36) услуги нянь, домработниц, услуги по уборке квартир и служебных помещений;
- 37) услуги по стирке, глажению, химической чистке изделий;
- 38) ремонт квартир;
- 39) электромонтажные, строительно-монтажные, сантехнические, сварочно-сантехнические работы;
- 40) художественно-оформительские и дизайнерские работы;
- 41) чертежно-графические работы;
- 42) переплетные работы;
- 43) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 44) резку стекла и зеркал;
- 45) работы по остеклению балконов и лоджий;
- 46) банные услуги, услуги саун и соляриев;
- 47) услуги по обучению и репетиторству;
- 48) физкультурно-оздоровительную деятельность (шейпинг, аэробика, спортивные секции, группы здоровья);
- 49) тренерские услуги;
- 50) организацию и ведение кружков и студий;
- 51) озеленительные работы;
- 52) выпечку хлебобулочных и кондитерских изделий;
- 53) сдачу в аренду квартир и гаражей;
- 54) услуги носильщика;
- 56) ветеринарное обслуживание;
- 57) услуги консьержей и сторожей;
- 58) услуги платных туалетов;
- 59) ритуальные услуги.

Федеральный закон N 85-ФЗ изменил этот перечень. В частности, с 2008 г. патент можно получить на:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, окраску 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 реставрацию 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) чеканку и гравировку 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 шипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделку и крашение шкур животных;
- 18) выделку и крашение меха;
- 19) переработку давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижку домашних животных;
- 22) защиту 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) распиловку древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;

- 29) изготовление и печатание визитных карточек и пригласительных билетов;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистку 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) монофоническую и стереофоническую 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) нарезку стекла и зеркал, художественную обработку 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) сдачу в аренду (внаем) собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей;
- 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.

Перечень "патентных" видов деятельности стал больше. В частности, добавились такие услуги, как услуги уличных патрулей, охранников и вахтеров.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов Российской Федерации принимается законами соответствующих субъектов Российской Федерации. При этом законами субъектов Российской Федерации определяются конкретные перечни видов предпринимательской деятельности (в пределах, предусмотренных п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ), по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

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 ст. ст. 346.11 - 346.25 Налогового кодекса РФ.

На предпринимателей, перешедших на работу по патенту, распространяются нормы, установленные другими статьями главы Налогового кодекса, посвященной УСН (ст. ст. 346.11 - 346.25 Налогового кодекса РФ), но с учетом особенностей, предусмотренных ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, посвященной работе по патенту. При этом предприниматель может выбрать как "классическую" упрощенную систему, так и "упрощенку по патенту".

Однако согласно изменениям, внесенным в ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения

упрощенной системы налогообложения и обратно может быть осуществлен только после окончания периода, на который выдается патент.

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 п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Форма патента утверждена Приказом ФНС России от 31 августа 2005 г. N САЭ-3-22/417.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

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 утверждена Приказом ФНС России от 31 августа 2005 г. N САЭ-3-22/417.

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 также утверждена упомянутым Приказом.

При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 346.20 Налогового кодекса РФ, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности, предусмотренному п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок (квартал, полугодие, девять месяцев) стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается 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.

В случае если вид предпринимательской деятельности, предусмотренный п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, входит в перечень видов предпринимательской деятельности, установленный п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленную ст. 346.29 Налогового кодекса РФ в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

При нарушении условий применения упрощенной системы налогообложения на основе патента, в том числе при привлечении в своей предпринимательской деятельности наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера) или осуществлении 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 п. 8 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, индивидуальный предприниматель теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в период, 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.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

12.3. Единый налог на вмененный доход

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности является специальным режимом налогообложения. Она регулируется гл. 26.3 Налогового кодекса РФ.

ЕНВД - местный налог. То есть конкретный порядок исчисления "вмененного" налога устанавливают именно представительные органы муниципальных районов и городских округов.

В качестве примера можно привести несколько нормативных актов. Так, Решением от 2 ноября 2005 г. N 40/5 Совет депутатов муниципального образования "Город Серпухов" Московской области ввел в указанном городе Подмосковья ЕНВД для отдельных видов деятельности.

12.3.1. Общие положения

Понятия вмененного дохода, базовой доходности, коэффициентов базовой доходности приведены в ст. 346.27 Налогового кодекса РФ. Во многом эти определения различаются.

Вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, 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.

12.3.2. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД

Объектом налогообложения при применении единого налога признается вмененный доход налогоплательщика. Налоговая база рассчитывается как произведение базовой доходности по определенному виду деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Базовая доходность корректируется (умножается) на корректирующий коэффициент. Повышающий (понижающий) коэффициент базовой доходности K₂ определяется в зависимости от ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимента товаров (работ, услуг), сезонности, времени работы, величины доходов, площади информационного поля световых и электронных табло, площади информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы (K₂).

Кроме того, базовая доходность корректируется на коэффициент-дефлятор (K₁), соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации. Коэффициент-дефлятор публикуется в порядке, установленном Правительством РФ.

Значения корректирующего коэффициента K₂ определяются субъектами Российской Федерации на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. При этом, по мнению Департамента налоговой политики Минфина России, выраженного в Письме от 22 января 2003 г. N 04-05-12/02, муниципалитеты Российской Федерации при определении указанного коэффициента по тому виду деятельности, который переводится на уплату ЕНВД, вправе предусмотреть дифференцированную шкалу значений, в зависимости от особенностей ведения предпринимательской деятельности. Например, для розничной торговли продовольственными и непродовольственными товарами, для места осуществления деятельности в городе и селе и т.д.

К примеру, в обзорном Письме УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 16 декабря 2003 г. N 07-04/25933 было указано, что согласно Закону г. Санкт-Петербурга от 17 июня 2003 г. N 299-35 при осуществлении розничной торговли товарами с различными показателями корректирующего коэффициента K₂ при исчислении ЕНВД используется максимальный корректирующий коэффициент K₂ из применимых (п. 2 ст. 3 Закона N 299-35).

12.3.3. Переход на уплату единого налога на вмененный доход

Переход на уплату ЕНВД является обязательным. Конечно, при условии, что предприниматель осуществляет виды деятельности, подлежащие переводу на уплату ЕНВД. Если такие виды деятельности только прописаны в учредительных документах, но фактически не ведутся, то и уплачивать ЕНВД по ним не нужно.

В отношении отдельных видов предпринимательской деятельности, подпадающих под действие ЕНВД, законодатель ставит условия и ограничения (по площади торгового зала, площади зала обслуживания посетителей, количеству используемых автотранспортных средств), соблюдение которых для налогоплательщиков в целях применения единого налога является обязательным.

12.3.4. Виды деятельности, подпадающие под ЕНВД

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решению субъекта Российской Федерации в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 5) оказание 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) 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;
- 7) розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- 8) оказание 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) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- 10) распространение и (или) размещение наружной рекламы;
- 11) распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;
- 12) оказание 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) 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.

Единый налог не применяется в отношении вышеуказанных видов предпринимательской деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Приведенный перечень является закрытым и расширенному толкованию не подлежит. Субъекты РФ могут переводить налогоплательщиков на уплату единого налога на вмененный доход не по всем, а только по части приведенных видов деятельности, но при этом не могут перевести на единый налог плательщика, занятого видом деятельности, не указанным в гл. 26.3 Налогового кодекса РФ.

Для того чтобы правильно определить виды предпринимательской деятельности, переведенные на уплату ЕНВД, следует обратиться к Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163 (далее - Классификатор).

12.3.4.1. Бытовые услуги населению

Вообще в целях исчисления единого налога на вмененный доход гл. 26.3 Налогового кодекса РФ к бытовым услугам относит платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов) и классифицируемые в соответствии с ОКУН. Следовательно, чтобы налогоплательщик, оказывающий бытовые услуги, смог перейти на уплату ЕНВД, нужно, чтобы эти услуги оказывались только физическим лицам.

К бытовым услугам относятся услуги, перечисленные в группе 01 "Бытовые услуги" Классификатора (за исключением услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств).

Код подгруппы	Виды бытовых услуг по Классификатору
011000	Ремонт, окраска и пошив обуви
012000	Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий
013000	Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий
Согласно Классификатору услуги по изготовлению металлических дверей относятся к услугам по изготовлению и ремонту прочих металлических предметов хозяйственного назначения (код услуги - 013433), классифицированным в подгруппе 013400 "Ремонт и изготовление металлоизделий" группы 01 "Бытовые услуги". Исходя из этого, данные услуги подлежат переводу на ЕНВД (Письмо МНС России от 29 августа 2003 г. N 22-2-14/1918-АД617, Письмо УМНС России по Московской области от 12 сентября 2003 г. N 04-24/16076/Х138 "О классификации платных услуг, оказанных физическим лицам")	
014000	Изготовление и ремонт мебели
015000	Химическая чистка и крашение, услуги прачечных
016000	Ремонт и строительство жилья и других построек
Налогоплательщики, занимающиеся оказанием ремонтно-строительных услуг, подлежат переводу на уплату единого налога на вмененный доход только в части тех оказываемых ими услуг, которые классифицированы Классификатором по коду подгруппы 016000. Налогообложение результатов предпринимательской деятельности по оказанию иных ремонтно-строительных услуг осуществляется указанными налогоплательщиками в общеустановленном порядке. Об этом говорится в Письме УМНС по Ростовской области от 15 мая 2003 г. N 16.07-24 "О некоторых вопросах применения главы 26.2 "Упрощенная система налогообложения" и главы 26.3 "Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности" Налогового кодекса Российской Федерации"	
017000	Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования
018000	Услуги фотоателье и фото- и кинолаборатории, транспортно-экспедиторские услуги
019000	Услуги бань и душевых, парикмахерских. Услуги предприятий по прокату. Ритуальные, обрядовые услуги
В Письме УМНС России по Московской области от 13 ноября 2003 г. N 04-20/18327/Ю493 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности" указывается, что согласно Классификатору услуги "Люкс" (сауна и бассейн) и "Бассейн" относятся к прочим услугам, оказываемым в банях и душевых (код услуги 019200). Они относятся к подгруппе 019000 группы 01 "Бытовые услуги". Исходя из вышеизложенного, данные услуги подлежат переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.	

При отсутствии в указанном Классификаторе вида деятельности, осуществляемого организацией (индивидуальным предпринимателем), данный вид деятельности по оказанию услуг

не подлежит переводу на уплату ЕНВД. По мнению питерских налоговиков (Письмо УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 1 марта 2004 г. N 07-08/4468), деятельность налогоплательщиков, заключающаяся только в приеме заказов от населения на оказание ряда бытовых услуг (проявка фотопленки, ремонт телефонов и т.п.), не подлежит переводу на уплату ЕНВД. Ведь посреднические услуги не подпадают под единый налог.

12.3.4.2. Ветеринарные услуги

Глава 26.3 Налогового кодекса РФ не содержит специального определения, что считать ветеринарными услугами в целях исчисления ЕНВД. В отмененных рекомендациях по применению гл. 26.3 Налогового кодекса РФ разъяснялось, что к ветеринарным услугам относят платные услуги, классифицируемые в соответствии с Классификатором по коду подгруппы 083000 "Ветеринарные услуги", к которым относятся:

Код подгруппы	Виды ветеринарных услуг по Классификатору
083100	Лечение домашних животных в ветеринарных лечебницах и на дому
083101	Клинический осмотр домашних животных и выдача ветеринарных сертификатов
083102	Диагностические исследования домашних животных
083103	Вакцинация домашних животных
083104	Дегельминтизация домашних животных
083105	Лечение домашних животных на дому
083106	Лечение домашних животных в стационаре
083107	Проведение хирургических операций у домашних животных
083108	Выезд скорой ветеринарной помощи на дом
083109	Выезд ветеринара на дом

По данному виду деятельности не предусматривается оказание услуг только физическим лицам либо юридическим лицам, также гл. 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации не установлено ограничение и по форме оплаты (наличный, безналичный расчет). Поэтому этот вид услуг в целом будет облагаться ЕНВД.

12.3.4.3. Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств

На уплату ЕНВД индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, переводятся независимо от порядка расчетов (наличные или безналичные) за оказываемые услуги.

К услугам по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств относятся платные услуги, классифицируемые в соответствии с Классификатором по коду подгруппы 017000. В соответствии с Письмом МНС России от 11 июня 2003 г. N СА-6-22/657 "О разъяснении отдельных вопросов применения глав 26.2 и 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации" в эту же группу услуг включаются и услуги по заправке автотранспортных средств (топливозаправочные работы) - код 017612, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках (код 017608).

12.3.4.4. Услуги автостоянок

На ЕНВД переводятся платные автостоянки. Физический показатель для них - площадь стоянки в квадратных метрах. А базовая доходность - 50 руб. за квадратный метр.

12.3.4.5. Автотранспортные услуги

К автотранспортным услугам по перевозке пассажиров и грузов относятся платные услуги, классифицируемые в соответствии с Классификатором по кодам:

021520	Перевозка пассажиров автобусами по регулярным маршрутам: - в городском сообщении
021521	- в пригородном сообщении
021522	- в междугородном сообщении

021523	- в международном сообщении
021525	Перевозки пассажиров автобусами по маршрутам (направлениям) с выбором пассажирами мест остановки: - в городском сообщении
021526	- в пригородном сообщении
021527	- в междугородном сообщении
021530	Специальные (доставка работников, школьные, вахтовые и т.п.) перевозки пассажиров: - в городском и пригородном сообщении
021532	- в междугородном сообщении
021533	- в международном сообщении
021535	Туристско-экскурсионные перевозки пассажиров автобусами: - в городском и пригородном сообщении
021537	- в междугородном сообщении
021538	- в международном сообщении
021540	Разовые перевозки пассажиров автобусами: - в городском или пригородном сообщении
021542	- в междугородном сообщении
021543	- в международном сообщении
021545	Перевозка пассажиров легковыми таксомоторами: - в городском и пригородном сообщении
021547	- в междугородном сообщении
021548	- в международном сообщении
021550	Перевозка пассажиров легковыми автомобилями (кроме таксомоторных) / в городском и пригородном сообщении
021552	- в междугородном сообщении
021553	- в международном сообщении
022500	Услуги грузового автомобильного транспорта

Под количеством эксплуатируемых транспортных средств следует понимать количество транспортных средств (но не более 20 единиц), находящихся на балансе либо арендованных налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности по оказанию автотранспортных услуг. Это уточнено в Письме МНС России N СА-6-22/657.

12.3.4.6. Розничная торговля

Для целей гл. 26.3 Налогового кодекса РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. Это означает, что при определении розничной торговли для целей ЕНВД не будет иметь значения ни форма оплаты (она может быть как наличная, так и безналичная), ни лицо (физическое или юридическое), которому продан товар. Главный критерий - это осуществление продавцом предпринимательской деятельности по продаже товаров на основании договоров розничной купли-продажи.

К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в пп. 6 - 10 п. 1 ст. 181 Налогового кодекса РФ, а именно:

- легковых автомобилей;
- мотоциклов с мощностью двигателя свыше 150 лошадиных сил;
- автомобильного бензина;
- дизельного топлива;
- моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонного бензина.

С 2008 г. - 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.

К товарам, реализуемым через розничную торговую сеть, относится также и продукция собственного производства. Однако производство готовой продукции является самостоятельным видом предпринимательской деятельности, направленным на извлечение доходов от продажи изготовленной продукции, как через розничную, так и через оптовую торговую сеть. При этом реализация продукции собственного производства через розничную сеть является одним из способов извлечения субъектами предпринимательской деятельности доходов от осуществления деятельности в сфере производства готовой продукции.

Добавим, торговля через Интернет не подпадает под уплату ЕНВД. В Письме Минфина России от 13 апреля 2004 г. N 04-05-11/50 приводятся следующие доводы в защиту такой точки зрения. При доставке на дом товара, заказанного в интернет-магазине, место его получения и оплаты нельзя отнести к понятиям торгового зала, палатки, лотка или к другим объектам организации торговли, в том числе не имеющим стационарной торговой площади. При этом помещение офиса ПБОЮЛ, где размещены компьютеры с выходом в Интернет и осуществляются сбор заказов и содействие в доставке продаваемых товаров, также нельзя рассматривать в качестве объекта стационарной или нестационарной торговой сети с определенными физическими показателями, поскольку оно не является местом, используемым для совершения сделок купли-продажи. На основании изложенного вышеназванная деятельность не подпадает под действие гл. 26.3 Налогового кодекса РФ.

12.3.4.7. Общественное питание

Услуги общественного питания также не расшифрованы гл. 26.3 Налогового кодекса РФ. В то же время в Классификаторе под кодом 122000 сгруппированы именно услуги общественного питания, которые включают в себя:

Код подгруппы	Виды услуг общественного питания по Классификатору
122100	Услуги питания
122200	Услуги по изготовлению кулинарной продукции и кондитерских изделий
122300	Услуги по организации потребления и обслуживания
122400	Услуги по реализации кулинарной продукции
122500	Услуги по организации досуга
122600	Информационно-консультативные услуги
122700	Прочие услуги общественного питания

Утратившие силу рекомендации по применению гл. 26.3 Налогового кодекса РФ предлагали к услугам общественного питания относить не все услуги общественного питания, а платные услуги, классифицируемые в соответствии с Классификатором по кодам подгрупп 122100 и 122500. И если логика, которой придерживаются налоговики, понять можно, то согласиться с обоснованностью такого подхода сложно. Ведь в гл. 26.3 Налогового кодекса РФ прописаны услуги общественного питания, а в соответствии с Классификатором к ним относятся все поименованные услуги. С этим согласны и некоторые чиновники налогового ведомства на местах. Пример тому - Письмо УМНС по г. Санкт-Петербургу от 1 марта 2004 г. N 07-08/4468.

12.3.4.8. Размещение и распространение наружной рекламы

Деятельность по размещению и распространению наружной рекламы местные власти могут перевести на ЕНВД.

На ЕНВД переводятся только индивидуальные предприниматели, которые размещают и распространяют наружную рекламу. ПБОЮЛ, которые размещают собственную рекламу, под ЕНВД не подпадают. Не уплачивают единый налог и предприниматели, которые изготавливают или покупают рекламные конструкции, а затем их продают или сдают в аренду. Ведь изготовление щитов, их продажа или сдача в аренду не облагаются ЕНВД.

В целях применения ЕНВД наружной считается реклама, расположенная на:

- стационарных конструкциях (щиты, наземные и настенные панно, установки на крыше, афишные тумбы и транспаранты-перетяжки);
- автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах.

"Вмененным" налогом облагается не только та реклама, которая размещается на конструкциях, установленных на зданиях или вкопанных в землю, но и реклама на транспортных средствах, а также та, которая размещена на передвижных конструкциях. ЕНВД не коснется

предпринимателей, которые распространяют рекламу в печатных изданиях, размещают ее внутри зданий, а также проводят рекламные акции в виде распродажи товаров.

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ региональные власти определяют значение коэффициента K_2 , который учитывается при расчете "вмененного" налога.

В некоторых регионах установлено одно значение коэффициента K_2 для любой рекламы, облагаемой ЕНВД. Так, в Приморском крае оно равно 0,34, в Красноярском крае - 0,06, а в Вологодской области - 0,15.

А, например, в Республике Коми значение коэффициента зависит от типа наружной рекламы. Для световых и электронных табло оно составляет 1, а для остальной рекламы - 0,2. Кроме того, данные значения нужно скорректировать на показатель района, где осуществляется деятельность.

Законодатели Курской области не поленились и предусмотрели 10 значений коэффициента K_2 в зависимости от вида наружной рекламы и от того, в каком районе она размещена.

12.3.5. Порядок расчета налогооблагаемой базы по единому налогу на вмененный доход

Предприниматели - плательщики единого налога на вмененный доход не платят налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и ЕСН (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Кроме того, индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками ЕНВД, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также выполняют обязанности налоговых агентов.

Уплата ЕНВД, аналогично уплате единого налога при упрощенной системе налогообложения, не лишает работников индивидуального предпринимателя, применяющего специальные режимы налогообложения, права на получение пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием).

При этом пособие выплачивается за счет следующих источников:

- средств ФСС РФ - в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц МРОТ;

- средств работодателей - в части суммы пособия, превышающей МРОТ, установленный федеральным законом.

Это связано с тем, что часть налогов, уплачиваемых при применении специальных налоговых режимов, по установленным нормативам подлежит перечислению органами Федерального казначейства в бюджет ФСС РФ. При уплате единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в бюджет ФСС РФ в соответствии со ст. 48 Бюджетного кодекса РФ уплачивается 5% от уплаты единого налога на вмененный доход.

Что касается самого предпринимателя, тут ситуация иная. Мы уже приводили ссылку на Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2003 г. N 65-О, которое подтверждает, что право на получение пособия по временной нетрудоспособности за счет ФСС РФ наступает у ПБОЮЛ и адвокатов только после уплаты ими добровольного взноса в соцстрах.

Плательщики ЕНВД также обязаны исчислить и уплатить страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Базой для начисления этих взносов является начисленные по всем основаниям выплаты в пользу работников. Исключение составляют лишь выплаты, указанные в Перечне выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. N 765. Данный Перечень является исчерпывающим.

Объектом налогообложения при применении единого налога является вмененный доход. Налоговый период по ЕНВД - квартал. Плательщики единого налога обязаны вести учет своих доходов и расходов, а также соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих обложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности. В отличие от ранее существовавшего порядка сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму пенсионных взносов, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, 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.

Следует обратить внимание на то, что единый налог уменьшается на суммы именно уплаченных взносов на обязательное пенсионное страхование. Однако, если вы заплатили их позже, когда период закончился, но до сдачи отчетности, взносы, уплаченные позднее, также смогут уменьшить сумму единого налога за период. К такому выводу пришел Конституционный Суд РФ в Определении от 8 апреля 2004 г. N 92-О.

При этом следует помнить: взносы на обязательное пенсионное страхование и пособия по временной нетрудоспособности могут уменьшить вмененный налог максимум на 50 процентов. А вот перенести на будущие периоды такую разницу не удастся. Дело в том, что налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал (ст. 346.30 Налогового кодекса РФ). Следовательно, сумма расходов, уменьшающая сумму единого налога в одном квартале, не может быть перенесена в расчет данного налога за другие кварталы.

12.3.6. Физические показатели, используемые при расчете единого налога

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности. Это количество работников, включая самого индивидуального предпринимателя, площадь торгового зала, площадь обслуживания посетителей, количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов, и базовая доходность в месяц в расчете на единицу показателя в рублях.

В случае если в течение налогового периода произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Кроме того, в целях гл. 26.3 Налогового кодекса РФ необходимо различать понятия "стационарная торговая сеть" и "нестационарная торговая сеть".

Стационарная торговая сеть - торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях. Стационарную торговую сеть образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям. К данной категории торговых объектов относятся магазины, павильоны и киоски.

Понятия стационарной торговой сети следующие:

- стационарная торговая сеть - торговая сеть, расположенная в предназначенных 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 и другие аналогичные объекты.

Нестационарная торговая сеть - торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также иные объекты организации торговли, не относимые в соответствии с требованиями гл. 26.3 Налогового кодекса РФ к стационарной торговой сети.

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	7 500

Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
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	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800
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	9 000
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)	1 800
Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500

Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5 000
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, автомобилей легковых и грузовых прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1 000
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	Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам	6 000

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	Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)	1 200
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 сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование	5 000
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)	1 000

12.3.6.1. Площадь торгового зала
(зала обслуживания посетителей)

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) - это площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для торговли или организации общественного питания, определяемая на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов, за исключением подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание посетителей. То есть при определении данного показателя учитывается только площадь торгового зала, в котором обслуживаются посетители.

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.

В целях применения ЕНВД к правоустанавливающим и инвентаризационным документам относят любые имеющиеся у налогоплательщика на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания) документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право на пользование данным объектом (договор передачи (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 т.п.).

Если объект принадлежит группе предпринимателей на праве общей долевой собственности и в свидетельстве о государственной регистрации права указаны только доли владения, то для целей исчисления ЕНВД физические показатели базовой доходности определяются пропорционально указанной в свидетельстве о регистрации права доле площади такого объекта.

Пример. ПБОЮЛ Иванов и Смирнов имеют свидетельство о праве собственности на магазин площадью 220 квадратных метров, причем в свидетельстве указано, что каждому принадлежит соответственно по 1/2 доле. Следовательно, каждому из них будет принадлежать по 110 квадратных метров.

К документам, определяющим площадь торгового зала, относятся документы, выдаваемые органами БТИ (технические паспорта на строения, поэтажные планы, экспликации и т.п.), органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также договоры аренды. А ФАС Поволжского округа в Постановлении от 13 мая 2003 г. N А57-4854/02-7 принял во внимание торговую площадь по плану экспликации.

В площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) не включается площадь, переданная в аренду (при наличии соответствующего договора), а также временно не используемая (например, находящаяся на ремонте) для осуществления розничной торговли (оказания услуг общественного питания), при наличии подтверждающих документов (например, договора подряда на ремонт помещения).

12.3.6.2. Торговое место

Глава 26.3 Налогового кодекса РФ классифицирует торговое место как место, используемое для совершения сделок купли-продажи.

Обновленная редакция ст. 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.

Если ПБОЮЛ арендует часть торговой площади объекта стационарной торговой сети, исчисление ЕНВД осуществляется с использованием физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала". При организации торговли в помещении, не относящемся к

стационарной торговой сети (парикмахерские, поликлиники, учебные заведения и т.п.), и при отсутствии на арендуемой площади мест для размещения покупателей используется показатель "торговое место".

При выдаче товара со склада и при наличии конструктивно выделенного помещения для осуществления денежных расчетов с населением площадь склада учитывается только в том случае, если склад используется как демонстративный зал, т.е. как помещение, в котором осуществляется выбор товара. При наличии у помещения, в котором осуществляются расчеты с населением, признаков торгового зала физическим показателем при расчете ЕНВД будет являться "площадь торгового зала". В помещениях, в которых осуществляются расчеты с населением, не имеющих признаков торгового зала (например, выкладки и демонстрации товаров), физическим показателем при расчете ЕНВД будет являться торговое место (Письмо УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 1 марта 2004 г. N 07-08/4468).

Следует также обратить внимание на Письмо Минфина России от 21 апреля 2004 г. N 04-05-12/22 "Об определении понятия "нестационарное торговое место". Департамент налоговой политики совместно с юридическим департаментом сообщает следующее. При рассмотрении понятия "торговое место", предусмотренного ст. 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации, при применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в случае нестационарной торговли в указанном Письме предлагается обратить внимание на Постановление ФАС Центрального округа от 22 июня 2001 г. N 94/АП.

Согласно упомянутому Постановлению, поскольку развозная и другие виды нестационарной торговли предполагают отсутствие постоянного места дислокации субъекта, ее осуществляющего, в таких случаях каждое из мест торговли при перемещениях продавца охватывается единым понятием "нестационарное торговое место", в отношении которого и производится расчет единого налога на вмененный доход. Обязанность по уплате налога из расчета на каждое место дислокации продавца при нестационарной торговле возникает, если налогоплательщиком не используется наемная рабочая сила, позволяющая вести торговлю одновременно в двух местах.

Кроме того, в Письме МНС России от 16 февраля 2004 г. N 22-2-16/258 "О порядке применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход" дополнительно указывается следующее. В соответствии с Государственным стандартом Российской Федерации Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения" под развозной торговлей понимается розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только в комплексе с транспортным средством; а под разносной торговлей - розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем на дому, в учреждениях, организациях, на предприятиях, транспорте или на улице.

К передвижным средствам развозной и разносной торговли относятся торговые автоматы, автолавки, автомагазины, тележки, лотки, корзины и иные специальные приспособления.

Согласно Постановлению Совмина России от 23 октября 1993 г. N 1090 "О правилах дорожного движения" под механическим транспортным средством понимается транспортное средство, кроме мопеда, приводимое в движение двигателем, а под прицепом - транспортное средство, не оборудованное двигателем и предназначенное для движения в составе с механическим транспортным средством.

Таким образом, при ведении налогоплательщиками розничной торговли и оказании услуг покупателям через специализированные или специально оборудованные для этих целей транспортные средства (автолавки, автомагазины, прицепы (тонары)) осуществляемую ими деятельность следует квалифицировать как предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли через нестационарную торговую сеть, функционирующую на принципах развозной торговли. А исчисление единого налога на вмененный доход осуществлять с использованием физического показателя базовой доходности "торговое место" и соответствующего данному виду предпринимательской деятельности значения базовой доходности на единицу физического показателя.

Показатель "торговое место", по разъяснению Минфина России (Письмо от 13 апреля 2004 г. N 04-05-11/51), применяется и в следующей ситуации. Индивидуальный предприниматель - плательщик ЕНВД занимается розничной торговлей бытовой техникой в здании почтамта, в арендованном для этих целей помещении. К договору аренды прилагается характеристика помещения, передаваемого в аренду, где указано, что тип здания - производственный.

По мнению представителей финансового ведомства, в том случае, если указанное помещение в правоустанавливающих и инвентаризационных документах не выделено как часть здания, специально оборудованная и предназначенная для ведения торговли (что является основанием для отнесения его к объекту стационарной торговой сети), то данный объект следует

рассматривать как объект нестационарной торговой сети. А для расчета единого налога на вмененный доход следует применять физический показатель "торговое место".

12.3.6.3. Количество работников

Под количеством работников в целях исчисления единого налога на вмененный доход следует понимать среднесписочную (или среднюю за каждый календарный месяц налогового периода) численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, занятых в тех сферах предпринимательской деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход. Показатель численности определяется за налоговый период в соответствии с Порядком заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: Н П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", Н П-2 "Сведения об инвестициях", Н П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", Н П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", утвержденным Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69.

При определении физического показателя "количество работников, включая индивидуального предпринимателя" среднесписочная численность работников административно-управленческого и вспомогательного персонала, участвующих одновременно в нескольких видах деятельности налогоплательщика, распределяется пропорционально среднесписочной численности работников, исчисленной налогоплательщиком за налоговый период по каждому осуществляемому им виду деятельности. Так советуют поступать питерские налоговики в Письме УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 10 ноября 2003 г. N 07-04/20354 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности".

Аналогичное мнение было высказано в Письме УМНС России по Московской области от 11 марта 2004 г. N 04-27/1404/Б239 "О разъяснении отдельных положений главы 26.3 "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" Налогового кодекса Российской Федерации".

12.3.6.4. Количество автомобилей

Под физическим показателем "количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов" понимается количество автотранспортных средств, предназначенных для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили).

При этом количество прицепов и полуприцепов не учитывается.

Кроме того, нужно обратить внимание на следующие нюансы.

Первое. При оказании предпринимателем услуг по перевозке пассажиров и грузов общая численность автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и для транспортировки грузов, должна суммироваться, так как ст. 346.29 Налогового кодекса РФ установлен единый вид деятельности - "транспортные услуги" - без разделения на пассажирские и грузовые.

Второе. Если предпринимателем осуществляются только грузовые перевозки, количество легкового автотранспорта не учитывается при переводе ПБОЮЛ на уплату ЕНВД, так как легковые автомобили в соответствии с их функциональными возможностями не могут использоваться для перевозки грузов.

Третье. Автомобили хозяйственного и служебного назначения не учитываются при определении необходимого количества автомобилей для перевода индивидуального предпринимателя на уплату ЕНВД.

Четвертое. Транспортные средства, не задействованные налогоплательщиками в течение календарного месяца (нахождение в ремонте, прохождение технического осмотра, отсутствие заказов и т.п.), не учитываются при определении величины физического показателя базовой доходности, используемого при расчете налоговой базы по ЕНВД за данный календарный месяц.

12.3.6.5. Площадь автостоянки

Платные стоянки - это площади (в том числе открытые и закрытые), которые используют в качестве мест для хранения транспортных средств за плату.

Единый налог рассчитывается исходя из всей площади, в том числе и площади обслуживающих проездов, поворотных и разворотных площадок и проездов. Такое мнение высказали специалисты Минфина России.

При этом физический показатель для платных автостоянок - площадь в квадратных метрах. А ежемесячная базовая доходность - 50 руб. за один квадратный метр.

12.3.7. Порядок исчисления и уплаты ЕНВД

Единый налог на вмененный доход взимается с предполагаемого дохода, уменьшенного на величину предполагаемых расходов, и не зависит от фактических результатов хозяйственной деятельности. В то же время он может и не уплачиваться, если деятельность, облагаемая ЕНВД, по каким-то причинам не будет вестись. Однако любая приостановка деятельности должна быть оформлена документально, а лучше заблаговременно подать в налоговый орган соответствующее заявление.

Как же платить налог, если облагаемая деятельность все же ведется? Ставка единого налога установлена ст. 346.31 Налогового кодекса РФ в размере 15 процентов величины вмененного дохода.

Пример. Налоговая база по единому налогу на вмененный доход за отчетный период у индивидуального предпринимателя Домова Н.Д. составила 117 000 руб.

Соответственно, сумма единого налога на вмененный доход за период составит:
 $117\,000 \text{ руб.} \times 15\% = 17\,550 \text{ руб.}$

В настоящее время при исчислении налоговой базы используется следующая формула расчета:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times (\text{N1} + \text{N2} + \text{N3}) \times \text{K1} \times \text{K2}),$$

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.

Следует учесть, что Постановлением ФАС Поволжского округа от 11 сентября 2003 г. N А55-1820/03-3 было установлено, что неправильный расчет единого налога на вмененный доход, осуществленный в связи с неправильным применением коэффициентов, не образует ответственность за нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. То есть в такой ситуации налогоплательщик не может быть привлечен к налоговой ответственности по ст. 120 Налогового кодекса РФ.

Уплата налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Причем убыточность торговой деятельности конкретного налогоплательщика не может служить основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности за неуплату ЕНВД, поскольку противоречит принципу всеобщности и равенства налогоплательщиков (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 20 августа 2003 г. N Ф03-А73/03-2/1818).

Теперь разберемся, с какого периода следует уплачивать единый налог на вмененный доход. Из положения п. 10 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ следует, что для вновь зарегистрированного налогоплательщика размер вмененного дохода за квартал, в течение которого была осуществлена его государственная регистрация, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Но данное положение распространяется только на вновь зарегистрированных налогоплательщиков, в связи с чем ранее зарегистрированные и осуществляющие предпринимательскую деятельность субъекты предпринимательства, переводимые на уплату единого налога на вмененный доход в течение налогового периода, обязаны рассчитать единый налог на вмененный доход исходя из полных месяцев начиная с месяца, в котором они стали осуществлять виды деятельности, подпадающие под действие регионального закона о едином налоге.

Неуплата или неполная уплата сумм единого налога приведет к применению к налогоплательщику налоговых санкций. В Письме МНС России от 9 апреля 2004 г. N 27-0-10/99 <О применении норм Налогового кодекса РФ об ответственности за неуплату налога по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации к плательщикам, переведенным на специальные налоговые режимы налогообложения> говорится следующее. На отношения, связанные с установлением специальных налоговых режимов (систем налогообложения), в соответствии с которыми вводится особый порядок исчисления и уплаты налогов, предусматривающий замену уплаты соответствующей совокупности налогов уплатой единого налога, а также связанные с применением специальных налоговых режимов (систем налогообложения), Налоговый кодекс Российской Федерации распространяется в полной мере. Включая положения об ответственности

за совершение налоговых правонарушений, в том числе и об ответственности, предусмотренной ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Однако следует помнить, что налоговый орган не вправе выносить решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании акта иных проверок (например, рейдовых проверок), отличных от выездных или камеральных (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 июня 2003 г. N А52/3687/2002/2).

12.3.8. Ведение раздельного учета и налогообложение при осуществлении видов деятельности, облагаемых и не облагаемых ЕНВД

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, облагаемой единым налогом на вмененный доход, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. На страницах данной работы мы уже касались тематики ведения раздельного учета при применении упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход. Однако для полноты анализа ситуации хотелось бы проанализировать в связи с этим и нормы гл. 26.3 Налогового кодекса РФ и вспомогательных документов.

Так, гл. 26.3 Налогового кодекса РФ не содержит норм, определяющих порядок ведения раздельного учета при уплате ЕНВД и других налогов. Формы ведения раздельного учета определяются налогоплательщиками самостоятельно в рамках общеустановленных норм и правил (Письмо УМНС России по Московской области от 26 марта 2004 г. N 04-27/06015 "О едином налоге на вмененный доход").

Налоговики северной столицы в Письме УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 10 ноября 2003 г. N 07-04/20354 "О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности" рекомендуют обращаться к другим главам, содержащим отдельные положения по организации такого учета (например, ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Пример. ПБОЮЛ, осуществляющий деятельность, переведенную на уплату ЕНВД, и деятельность, облагаемую в общеустановленном порядке, приобрел для производственных целей компьютер первоначальной стоимостью 15 500 руб., сумма НДС равна 2790 руб.

Всего за отчетный период ПБОЮЛ реализовал продукции на 1 810 000 руб., в том числе на 310 000 руб. по операциям, облагаемым НДС, а оставшаяся сумма (1 510 000 руб.) - по операциям, не облагаемым НДС.

Следовательно, распределение "входного" НДС будет произведено следующим образом:

$310\,000 \text{ руб.} : (310\,000 \text{ руб.} + 1\,510\,000 \text{ руб.}) \times 2790 \text{ руб.} = 475,22 \text{ руб.}$

Эта сумма будет принята к вычету. А оставшаяся разница (2314,78 руб. (2790 - 475,22)) будет отнесена в затраты ПБОЮЛ по деятельности, облагаемой ЕНВД.

В связи с тем что при уплате единого налога на вмененный доход расходы не учитываются, они "не пригодятся" налогоплательщику. Отсюда можно повторить вывод, уже звучавший на страницах данной работы, о том, что выгоднее оформлять документы таким образом, чтобы такие объекты относились полностью к видам деятельности, облагаемым по общей системе. В этом случае "входной" НДС можно будет принять к вычету полностью.

А каким образом распределяется площадь помещений, если на ней ведется как обычная деятельность, так и подпадающая под ЕНВД? В Письме МНС России от 4 сентября 2003 г. N 22-2-16/1962-АС207 указывается, что порядок распределения площади торгового зала в случае осуществления на данной площади одновременно деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом на вмененный доход, и деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с общим режимом налогообложения, Налоговым кодексом РФ не определен. А раз так, то чиновники делают простой вывод - платите ЕНВД со всей площади торгового зала, на которой осуществляется данный вид предпринимательской деятельности.

И это бы еще ладно, а так ведь придется еще рассчитать налоги отдельно и по видам деятельности, не переведенным на уплату единого налога на вмененный доход. Считаем такой подход необоснованным, т.к. его использование приведет к тому, что будет отсутствовать экономическое обоснование такого налогообложения. В то же время нельзя не учитывать, что налоговые органы единодушно придерживаются указанного подхода и настаивать на другом варианте - это означает, что необходимо быть автоматически готовым к судебным тяжбам.

Необходимо также помнить, что если предприятие, переведенное на уплату единого налога на вмененный доход, сдает в аренду свои площади или оказывает другие услуги, то оно осуществляет два вида предпринимательской деятельности.

12.3.9. Налоговая декларация по ЕНВД

Налогоплательщики, работающие на "вмененке", отчитываются по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 8н (в ред. Приказа Минфина России от 19 декабря 2006 г. N 177н).

Декларация состоит из титульного листа и четырех разделов - 1, 2, 3 и 3.1. На титульном листе декларации в ячейке "Налоговый период" нужно указывать значение 3.

Раздел 1 "Сумма единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, подлежащая уплате в бюджет...".

В разд. 1 декларации указываются всего три показателя. Это:

- код бюджетной классификации (КБК);
- код по ОКАТО;
- сумма ЕНВД, которую нужно перечислить в бюджет за налоговый период.

В платежном поручении надо указывать новый КБК по ЕНВД - 18210502000010000110.

Код по ОКАТО - это код территории, где ведется "вмененная" деятельность (определяется по Общероссийскому классификатору административно-территориального деления ОК 019-95).

Пункт 2 ст. 346.28 Налогового кодекса РФ требует, чтобы организация или предприниматель были зарегистрированы во всех инспекциях, по местонахождению которых они ведут вмененную деятельность. Даже если эти инспекции находятся в одном субъекте РФ.

Поэтому в декларации нужно показать сумму налога по всем видам "вмененного" бизнеса в разных регионах. Сумма, указанная в строке 030, соответствует строке 040 разд. 3.1 декларации. Если строк, имеющих код 020 недостаточно следует заполнить необходимое количество листов разд. 1.

Раздел 2 "Расчет единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" декларации заполняется в нескольких экземплярах, если ПБОЮЛ осуществляет несколько видов "вмененной" деятельности. Тогда разд. 2 заполняется по каждому из них отдельно. Об этом сказано в п. 11 Инструкции по заполнению декларации.

В строке 010 нужно указывать код вида осуществляемой деятельности. Значения таких кодов можно взять из Приложения N 2 к Инструкции по заполнению декларации.

В строке 040 разд. 2 указывается в рублях базовая доходность на единицу физического показателя. Ее значение берется также из Приложения N 2.

В строках 050 - 070 бухгалтер должен указать физический показатель за первый, второй и третий месяцы налогового периода.

В строке 080 проставляется значение коэффициента K1, которое учитывается при расчете ЕНВД. По строке 090 указывается то значение коэффициента K2, которое предусмотрено региональным законом о "вмененном" налоге.

В строках 110 - 130 бухгалтеру нужно рассчитать сумму вмененного дохода за каждый календарный месяц налогового квартала. Для этого базовая доходность умножается на величину физического показателя за месяц, а также на коэффициенты K1 и K2. А сумма значений, отраженных по строкам 110 - 130, заносится в строку 100 декларации. Сумму же ЕНВД нужно занести в строку 140 разд. 2.

В разд. 3 "Расчет суммы единого налога на вмененный доход, подлежащей уплате в бюджет за налоговый период" рассчитывается сумма ЕНВД, которую нужно перечислить в бюджет за налоговый период.

По строке 010 разд. 3 отражается начисленная сумма "вмененного" налога. Ее надо взять из строки 140 разд. 2 декларации. Если же ПБОЮЛ заполняет разд. 2 в нескольких экземплярах, то нужно сложить показатели по строке 140 каждого из них.

По строке 020 разд. 3 показывают общую сумму пенсионных взносов, уплаченных за налоговый период, а по строке 030 - выплаченных пособий.

В п. 2 ст. 346.32 Налогового кодекса РФ говорится, что сумму ЕНВД пенсионные взносы и пособия по временной нетрудоспособности уменьшают не более чем на 50 процентов.

Общую сумму страховых взносов и пособий, уменьшающих (но не более чем на 50%) сумму ЕНВД, следует указывать в строке 040 разд. 3. А больничные, выплаченные за счет средств предпринимателя, - по строке 050 разд. 3. Именно эта сумма и будет уменьшать ЕНВД (но в сумме с пенсионными взносами не более чем на 50%).

И наконец, разд. 3.1 "Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период". Раздел 3.1 декларации заполняется отдельно по каждому коду ОКАТО, указанному по коду строки 030 всех заполненных разд. 2 декларации. В этих целях по коду строки 010 указывается код ОКАТО, по которому заполняется разд. 3.1 декларации.

12.3.10. Особенности перехода на другую систему налогообложения

Глава 26.3 Налогового кодекса РФ не содержит переходных положений и в случае возникновения ситуации, когда невозможно по каким-то причинам работать на ЕНВД. Разрозненные ответы содержатся в разъяснениях различных органов. А мы попробуем их обобщить и проанализировать.

В случае если налогоплательщик прекращает осуществлять виды деятельности, подпадающие под действие гл. 26.3 Налогового кодекса РФ, или превышает ограничения, установленные Кодексом, он должен перейти на общий режим налогообложения. Переход осуществляется с месяца, следующего за месяцем, когда прекращено осуществление соответствующей деятельности или превышены ограничения. Такое мнение приведено в Письме Минфина России от 22 января 2003 г. N 04-05-12/02.

Представляется важным проанализировать формирование налоговой базы в период перехода на уплату ЕНВД. Глава 26.3 Налогового кодекса РФ в отличие от гл. 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит статьи, определяющей особенности исчисления налоговой базы при переходе с общего режима налогообложения на рассматриваемый специальный режим налогообложения.

Единый налог на вмененный доход уплачивается с предполагаемого дохода, уменьшенного на величину предполагаемых расходов, и не зависит от фактических результатов хозяйственной деятельности.

В такой ситуации, конечно, не имеет смысла специально оговаривать порядок учета "переходных" расходов, так как они все равно не будут влиять на исчисление единого налога на вмененный доход. Непонятно другое. Почему законодатель не посчитал важным особо оговорить порядок учета доходов, возникших после перехода на уплату единого налога на вмененный доход, а также порядок исчисления НДС в такой ситуации?

В результате там, где отсутствует нормативная база, приходится прибегать к аналогии, логике и арбитражной практике. Так, можно сформулировать следующий принцип. Если отгрузка продукции, оказание услуг, выполнение работ произведены до перехода на ЕНВД, а оплата поступила после и при этом эти суммы в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой не вошли в налогооблагаемую базу в период применения общеустановленной системы налогообложения, то по ним следует вести раздельный учет. И относить эти суммы в налогооблагаемую базу по налогам, уплачиваемым при общеустановленном порядке: налогу на прибыль, НДС. То же относится и к ситуации, когда, наоборот, аванс от покупателей поступил до перехода на уплату единого налога, а отгрузка продукции, оказание услуг, выполнение работ были произведены после перехода.

И конечно, у налогоплательщиков возникнут вопросы о необходимости восстановления НДС по активам, приобретенным до применения единого налога на вмененный доход, принятого к вычету при расчетах с бюджетом, по не полностью амортизированным активам или не полностью отпущенным в производство на момент перехода на уплату единого налога на вмененный доход. Возникнут вопросы и о возможности отнесения на вычет при расчетах с бюджетом сумм НДС, уплаченных поставщикам в период уплаты единого налога на вмененный доход, при переходе по каким-либо причинам на общеустановленную систему налогообложения, а также другие вопросы.

В то же время имеются и решения арбитражных судов непосредственно и в отношении перехода на уплату единого налога на вмененный доход. Так, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 9 апреля 2003 г. N Ф03-А51/03-2/588 содержится вывод о том, что законодательство о налогах и сборах не содержит норм, обязывающих налогоплательщика, перешедшего на уплату единого налога на вмененный доход, восстановить суммы НДС по остаткам товарно-материальных ценностей. Аналогичный вывод содержится в Постановлениях ФАС Московского округа от 30 декабря 2003 г. N КА-А41/10733-03, ФАС Поволжского округа от 27 января 2004 г. N А57-3608/03-28, ФАС Центрального округа от 12 апреля 2004 г. N А09-8042/03-31.

Глава 13. ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ ПРЕКРАЩАЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

13.1. Предприниматель прекращает деятельность добровольно

Если предприниматель прекращает свою деятельность по собственному желанию, ему надо будет подать заявление. Заявление составляется по форме N Р26001 (Приложение N 20 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 439 в редакции Постановления Правительства РФ от 27 июля 2007 г. N 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 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. Подписывается заявление самим заявителем в присутствии нотариуса, так как верность подписи должна быть нотариально засвидетельствована.

Заявление и квитанцию об уплате 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 N 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 в уведомлении о вручении.

Пример. Индивидуальный предприниматель Михайлов Игорь Борисович, зарегистрированный 13 мая 2004 г., решил прекратить занятие частным бизнесом. Для регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя он составил заявление по форме N 26001:

Форма N

Р	2	6	0	0	1
---	---	---	---	---	---

Инспекцию МНС России по г. Ногинску

В -----

(наименование регистрирующего органа)

5031

(код)

ЗАЯВЛЕНИЕ

О ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ПРЕКРАЩЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИМ
ЛИЦОМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КАЧЕСТВЕ ИНДИВИДУАЛЬНОГО
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ В СВЯЗИ С ПРИНЯТИЕМ ИМ РЕШЕНИЯ
О ПРЕКРАЩЕНИИ ДАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.	Данные индивидуального предпринимателя (на русском языке)																
1.1.	Фамилия	Михайлов															
1.2.	Имя	Игорь															
1.3.	Отчество (при наличии)	Борисович															
1.4.	Основной государственный регистрационный номер записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя (ОГРНИП)																
	<table border="1"> <tr> <td>3</td><td>0</td><td>4</td><td>5</td><td>0</td><td>3</td><td>1</td><td>5</td><td>8</td><td>4</td><td>6</td><td>9</td><td>5</td><td>4</td><td>2</td> </tr> </table>		3	0	4	5	0	3	1	5	8	4	6	9	5	4	2
3	0	4	5	0	3	1	5	8	4	6	9	5	4	2			
1.5.	Дата регистрации	13 мая 2004 г.															
1.6.	ИНН	<table border="1"> <tr> <td>5</td><td>0</td><td>3</td><td>1</td><td>0</td><td>3</td><td>1</td><td>5</td><td>7</td><td>2</td><td>5</td><td>0</td> </tr> </table>	5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0			
5	0	3	1	0	3	1	5	7	2	5	0						

2.	Данные индивидуального предпринимателя (заполняются латинскими буквами) <1>				
2.1.	Фамилия		-		
2.2.	Имя		-		
2.3.	Отчество (при наличии)		-		
3.	Данные основного документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации <2>				
3.1.	Вид документа, удостоверяющего личность			паспорт	
3.2.	Серия 46 01	3.3.	Номер 518345	3.4.	Дата выдачи 15 июня 2001 г.
3.5.	Кем выдан	Купавинским о/м Ногинского УВД Московской области			
3.6.	Код подразделения	5	0	3	- 0 6 1

<1> Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства на основании сведений, содержащихся в документе, удостоверяющем личность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

<2> Заполняется гражданином Российской Федерации.

Страница

0	2
---	---

Форма N

P	2	6	0	0	1
---	---	---	---	---	---

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 <1>				
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 <div>Михайлов</div> (подпись)	
Контактный телефон	
5.1. Код	0 9 5 5.2. Телефон 3 0 8 4 2 0 8 5.3. Факс - - - - -
6.	Заполняется в соответствии со статьей 80 "Основ законодательства Российской Федерации о нотариате"
6.1.	Подпись заявителя свидетельствую Нотариус М.П. <div> (подпись)</div>
6.2.	ИНН нотариуса (при его наличии)
7.	Заполняется должностным лицом регистрирующего органа
7.1.	<div> <div>7.1.1. Документы представлены Непосредственно заявителем</div> <div>Почтовым отправлением</div> <div><div></div><div></div></div> <div>(нужное отметить знаком "V")</div> <div>7.1.2. Дата получения документов регистрирующим органом</div> <div>" " " " "</div> <div>число месяц год</div> <div>7.1.3. Входящий номер</div> </div>

<1> Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства.

Страница

0 3

Форма N

P 2 6 0 0 1

7.2.	<div>7.2.1. Расписка в получении документов</div> <div>Выдана непосредственно заявителю</div> <div>Направлена по почте</div> <div><div></div><div></div></div> <div>(нужное отметить знаком "V")</div>
	7.2.2. Должность работника регистрирующего органа
	7.2.3. Фамилия
	7.2.4. Имя

7.2.5. Отчество	
<hr/> (подпись)	

В течение шести рабочих дней с момента получения всех необходимых документов регистрирующий орган выдаст предпринимателю свидетельство о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя. Оно оформляется по форме N 65001 (Приложение N 24 к Постановлению Правительства РФ от 19.06.2002 N 439 в редакции Постановления Правительства РФ от 27.07.2007 N 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.

Обратите внимание: 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 (п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ). Сообщение оформляется по форме N С-09-1, приведенной в Приложении N 1 к Приказу МНС России от 2 апреля 2004 г. N САЭ-3-09/255. О том, как заполняется это сообщение, и о том, какой штраф ожидает предпринимателя, если он не сообщит в налоговые органы о закрытии расчетного счета, мы рассказали в разделе "Открытие счетов".

13.2. 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 (ст. 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 регистрирующий 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 (п. 3 ст. 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:

- 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.

ОГЛАВЛЕНИЕ

- Глава 1. Индивидуальные предприниматели и предпринимательская деятельность
 - 1.1. Кто может стать предпринимателем
 - 1.2. Как стать предпринимателем
 - 1.3. Сколько стоит стать предпринимателем
 - 1.4. Чем отличается предприниматель от юридического лица
 - 1.5. Предпринимательство без регистрации
- Глава 2. Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей
 - 2.1. Порядок государственной регистрации
 - 2.2. Реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП)
 - 2.2.1. Какие сведения содержит ЕГРИП
 - 2.2.2. Записи в ЕГРИП
 - 2.2.3. Какие сведения можно получить из ЕГРИП
 - 2.3. Как пройти государственную регистрацию
 - 2.3.1. Какие нужны документы
 - 2.3.2. Куда и как нужно представлять документы
 - 2.3.3. Срок регистрации
 - 2.4. По каким причинам гражданину могут отказать в регистрации
 - 2.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные
- Глава 3. Регистрация в налоговых органах, внебюджетных фондах и органах статистики
 - 3.1. Постановка на налоговый учет
 - 3.2. Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)
 - 3.3. Регистрация в органах статистики
 - 3.4. Регистрация во внебюджетных фондах
 - 3.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные
 - 3.6. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, а также уклонение от постановки на учет в налоговом органе
- Глава 4. Особенности регистрации крестьянских фермерских хозяйств (КФХ)
 - 4.1. Правовые особенности деятельности КФХ
 - 4.2. Государственная регистрация КФХ
 - 4.3. Внесение изменений в сведения о КФХ
- Глава 5. Открытие счетов, лицензирование и сертификация
 - 5.1. Открытие счетов
 - 5.1.1. Какие документы необходимы для открытия банковского счета
 - 5.1.2. Сообщаем в налоговую инспекцию об открытии счета
 - 5.1.3. Ответственность за нарушение сроков
 - 5.2. Лицензирование отдельных видов деятельности
 - 5.3. Сертификация товаров, работ, услуг
 - 5.4. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции
 - 5.5. Обязательные медицинские осмотры
- Глава 6. Как приобрести и зарегистрировать ККТ
 - 6.1. Как выбирать ККТ
 - 6.2. Приобретение ККТ
 - 6.2.1. Покупка ККТ у генерального поставщика
 - 6.2.2. Приобретаем ККТ в специализированной организации
 - 6.2.3. Приобретение ККТ, бывшей в употреблении
 - 6.3. Как зарегистрировать ККТ в налоговых органах
 - 6.3.1. Какие документы нужны для регистрации ККТ
 - 6.3.2. Проверка документов и работоспособности ККТ
 - 6.3.3. Фискализация новой ККТ
 - 6.3.4. Карточка ККТ
 - 6.3.5. Могут ли налоговики отказать в регистрации ККТ?
 - 6.4. Учитываем расходы на приобретение ККТ
- Глава 7. Как правильно использовать ККТ
 - 7.1. Кто может работать на ККТ
 - 7.2. Документы, которые необходимо составлять при работе на ККТ
 - 7.3. Работа на ККТ
 - 7.4. Устранение неисправности
 - 7.5. Использование вместо ККТ бланков строгой отчетности
 - 7.6. Когда предпринимателю можно не применять ККТ
 - 7.7. Нужно ли применять ККТ нотариусам?
 - 7.8. Ответственность за неприменение ККТ

- 7.9. Проверка наличных денежных средств кассы
- Глава 8. Как принять на работу и уволить сотрудника
 - 8.1. Какие документы должен представить претендент при приеме на работу
 - 8.2. Как заключить трудовой договор с работником
 - 8.2.1. Общие правила составления трудовых договоров
 - 8.2.2. Существенные условия договора
 - 8.2.3. Дополнительные условия трудового договора
 - 8.2.4. Особенности трудовых договоров, заключаемых предпринимателями
 - 8.2.5. Образец трудового договора
 - 8.3. Регистрация трудового договора в органах местного самоуправления
 - 8.4. Как составить приказ о приеме сотрудника на работу
 - 8.5. Должностные инструкции
 - 8.6. Какой договор лучше - трудовой или гражданско-правовой?
 - 8.7. Регистрация во внебюджетных фондах
 - 8.7.1. Фонд социального страхования РФ
 - 8.7.2. Пенсионный фонд РФ
 - 8.7.3. Фонд обязательного медицинского страхования РФ
 - 8.8. Как расторгнуть трудовой договор
 - 8.9. Как уволить сотрудника по желанию предпринимателя
 - 8.10. Как оформить увольнение сотрудника
 - 8.11. Ответственность предпринимателя-работодателя за нарушение трудового законодательства
- Глава 9. Материальная ответственность работника
- Глава 10. Как учитывать наличные денежные средства
 - 10.1. Для предпринимателя не установлен лимит расчетов
 - 10.2. Как оформлять поступление и расход наличных денег
 - 10.3. Если предприниматель сам получает и выдает наличные деньги
 - 10.4. Учет наличных денег ведет наемный работник
- Глава 11. Общие требования к ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями
 - 11.1. Бухгалтерский учет
 - 11.2. Порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций
- Глава 12. Налогообложение
 - 12.1. Общий режим налогообложения
 - 12.1.1. Материальные расходы и расходы на оплату труда
 - 12.1.2. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации
 - 12.1.3. Прочие расходы
 - 12.1.4. Расчет налога на доходы физических лиц
 - 12.1.5. Налоговая декларация по НДФЛ
 - 12.1.6. Единый социальный налог
 - 12.1.7. Взносы в ПФР
 - 12.1.8. Налогообложение выплат наемным работникам
 - 12.2. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности
 - 12.2.1. Условия, необходимые для применения упрощенной системы налогообложения
 - 12.2.2. Порядок перехода на упрощенную систему налогообложения
 - 12.2.3. Порядок перехода на общеустановленную систему налогообложения
 - 12.2.4. Объекты налогообложения и ставки единого налога
 - 12.2.5. Доходы при упрощенной системе налогообложения
 - 12.2.5.1. Доходы от реализации
 - 12.2.5.2. Внереализационные доходы
 - 12.2.6. Расходы при упрощенной системе налогообложения
 - 12.2.6.1. Расходы на приобретение основных средств
 - 12.2.6.2. Расходы на приобретение нематериальных активов
 - 12.2.6.3. Расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных)
 - 12.2.6.4. Арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество
 - 12.2.6.5. Материальные расходы
 - 12.2.6.6. Расходы на оплату труда
 - 12.2.6.7. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации
 - 12.2.6.8. Расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации
 - 12.2.6.9. Расходы на обязательное социальное и пенсионное страхование

- 12.2.6.10. Расходы на обязательное страхование работников и имущества
- 12.2.6.11. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам (работам и услугам)
- 12.2.6.12. Проценты по кредитам и займам, а также расходы по оплате услуг кредитных организаций
- 12.2.6.13. Расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности
- 12.2.6.14. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ
- 12.2.6.15. Расходы на содержание служебного транспорта, а также компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов
- 12.2.6.16. Расходы на командировки
- 12.2.6.17. Расходы на нотариальное оформление документов
- 12.2.6.18. Расходы на рекламу
- 12.2.6.19. Расходы на оплату услуг связи
- 12.2.6.20. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем
- 12.2.6.21. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ
- 12.2.6.22. Выплата посреднических вознаграждений
- 12.2.6.23. Гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт
- 12.2.6.24. Расходы на подтверждение соответствия продукции, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров
- 12.2.6.25. Расходы по проведению обязательной оценки в целях контроля над правильностью уплаты налогов
- 12.2.6.26. Плата за предоставление информации о зарегистрированных правах
- 12.2.6.27. Расходы на оплату услуг по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости
- 12.2.6.28. Затраты, связанные с получением лицензии
- 12.2.6.29. Судебные и арбитражные расходы
- 12.2.6.30. Платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности
- 12.2.6.31. Расходы на подготовку и переподготовку кадров
- 12.2.6.32. Отрицательные курсовые разницы
- 12.2.7. Убытки, уменьшающие налоговую базу
- 12.2.8. Расходы, не учитываемые при упрощенной системе налогообложения
- 12.2.9. Порядок исчисления и уплаты единого налога
- 12.2.10. Минимальный налог
- 12.2.11. Налоговая декларация
- 12.2.12. Налоговый учет при применении упрощенной системы налогообложения
- 12.2.13. Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента
- 12.3. Единый налог на вмененный доход
 - 12.3.1. Общие положения
 - 12.3.2. Объект налогообложения и налоговая база по ЕНВД
 - 12.3.3. Переход на уплату единого налога на вмененный доход
 - 12.3.4. Виды деятельности, подпадающие под ЕНВД
 - 12.3.4.1. Бытовые услуги населению
 - 12.3.4.2. Ветеринарные услуги
 - 12.3.4.3. Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств
 - 12.3.4.4. Услуги автостоянок
 - 12.3.4.5. Автотранспортные услуги
 - 12.3.4.6. Розничная торговля
 - 12.3.4.7. Общественное питание
 - 12.3.4.8. Размещение и распространение наружной рекламы
 - 12.3.5. Порядок расчета налогооблагаемой базы по единому налогу на вмененный доход
 - 12.3.6. Физические показатели, используемые при расчете единого налога
 - 12.3.6.1. Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей)

- 12.3.6.2. Торговое место
 - 12.3.6.3. Количество работников
 - 12.3.6.4. Количество автомобилей
 - 12.3.6.5. Площадь автостоянки
 - 12.3.7. Порядок исчисления и уплаты ЕНВД
 - 12.3.8. Ведение раздельного учета и налогообложение при осуществлении видов деятельности, облагаемых и не облагаемых ЕНВД
 - 12.3.9. Налоговая декларация по ЕНВД
 - 12.3.10. Особенности перехода на другую систему налогообложения
- Глава 13. Предприниматель прекращает деятельность
- 13.1. Предприниматель прекращает деятельность добровольно
 - 13.2. Порядок принудительного прекращения деятельности предпринимателя

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU