Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"ГроссМедиа", 2014

"РОСБУХ", 2014

ВСЕ ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

Издание пятое, переработанное и дополненное

Ф.Н.Филина, И.А.Толмачев

Под редакцией С.В.Селютиной

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) ([п. 2 ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7419w3Z5N) Налогового кодекса РФ). Индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Предпринимательской называется самостоятельная деятельность лиц, направленная на получение прибыли. Перечислим основные признаки предпринимательской деятельности, предусмотренные [ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ3N) Гражданского кодекса РФ:

- предпринимательская деятельность проводится на свой страх и риск;

- лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, должны быть зарегистрированы в установленном законом порядке;

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

Следовательно, можно сделать вывод, что предпринимательская деятельность - 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)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ3N). Исключение составляют законодательно запрещенные виды деятельности - изготовление и продажа оружия, наркотиков, и др. ([Указ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD966881C4FF461339121364wAZ9N) Президента РФ от 22 февраля 1992 г. N 179). При этом физическому лицу 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ4N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A19wCZCN) Гражданского кодекса РФ). [Статьей 13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C9F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ0N) 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 либо попечителя занимается предпринимательской деятельностью ([ст. 27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ2N) Гражданского кодекса РФ). Речь не идет о видах деятельности, для которых предусмотрен возрастной ценз. Так, в [п. 16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6281C9FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1Z1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ2N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD976783CBA24C1B601E1163A68C9B8B0F9817761A30w3Z2N) Конституции РФ, такое ограничение прав и свобод является допустимым.

Пример. Шестнадцатилетний Ивлев Л.Ф., объявленный в соответствии со [ст. 27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ2N) 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. 1.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688EC4F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7710w3Z1N) 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, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя и получивший лицензию на осуществление частной детективной (сыскной) деятельности. А в соответствии со [ст. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688EC4F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A74w1Z0N) указанного Закона лицензия не выдается гражданам, не достигшим двадцати одного года.

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

- мелкие бытовые сделки, не требующие нотариального удостоверения и государственной регистрации;

- по распоряжению своим заработком;

- по осуществлению прав автора произведения науки, литературы или искусства, изобретения и т.д.;

- вносить вклады в кредитные учреждения и распоряжаться ими.

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

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

В то же время может быть и так, что гражданин, уже давно достигший восемнадцатилетнего возраста, является недееспособным или ограниченно дееспособным, в частности вследствие психического расстройства ([ст. 29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZCN) Гражданского кодекса РФ), злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами ([ст. 30](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1FwCZ6N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEwDZCN), 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ4N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323A19wCZ4N) Гражданского процессуального кодекса РФ.

Пример. Семенов Ф.Ф., зарегистрированный как ПБОЮЛ, оказался должен 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ3N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEwDZCN) от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

В Федеральном законе N 74-ФЗ "О крестьянском (фермерском) хозяйстве" ([ст. 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668EC9F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZ5N)) сказано, что фермерское хозяйство считается созданным со дня его государственной регистрации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В соответствии с [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6786C3FD1B19314B1F66AEwDZCN) Правительства РФ от 16 октября 2003 г. N 630 государственная регистрация крестьянских (фермерских) хозяйств осуществляется в порядке, установленном для государственной регистрации физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ и Налогового [кодекса](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ. Следовательно, с него будут взысканы все налоги, которые должен платить предприниматель.

Но хотелось бы обратить внимание на то, что если физическое лицо сдает в аренду принадлежащее ему на праве собственности имущество, то обязанности по регистрации в качестве индивидуального предпринимателя у него не возникает. Такую позицию высказал Пленум Верховного Суда РФ в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6986C4F21B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6986C4F21B19314B1F66AEwDZCN), 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1AwCZ3N) и [2 ст. 209](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1AwCZ2N) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

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

В случаях сдачи квартиры внаем собственник жилого помещения и наниматель являются сторонами договора гражданско-правового характера - договора найма жилого помещения, заключаемого в соответствии с правовыми нормами, изложенными в [гл. 35](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303311wCZCN) ГК РФ.

[Статьей 671](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303218wCZ5N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ4N) Гражданского кодекса РФ).

Перечень имущества, принадлежащего должнику на праве собственности, на которое не может быть обращено взыскание, приведен в [ст. 446](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323A19wCZ4N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N) указанного Закона государственная пошлина за государственную регистрацию уплачивается в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

В [пп. 6 п. 1 ст. 333.33](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731A35w3ZDN) Налогового кодекса РФ определено, что за государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей пошлина взимается в размере 800 руб.

Скорее всего, платить государственную пошлину предприниматель будет наличными деньгами через отделение Сбербанка России. Для налогоплательщиков - физических лиц разработан специальный бланк извещения [формы N ПД (налог)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A658EC2F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z5N).

В соответствии с [Приказом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств", если заявление в регистрирующий орган будет представлено непосредственно физическим лицом, регистрируемым в качестве индивидуального предпринимателя, то заявитель в присутствии должностного лица регистрирующего органа, осуществляющего прием документов, в соответствующей [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718373B1AwCZ2N) ставит свою подпись.

В ином случае представления документов в регистрирующий орган подлинность подписи заявителя должна быть засвидетельствована в нотариальном порядке. 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.

Индивидуальный предприниматель не обязан иметь печать. Однако для многих контрагентов наличие оттиска печати на документе является свидетельством надежности. Использование печати дает дополнительную защиту для документов (одной подписи будет недостаточно).

На федеральном уровне регистрация печатей индивидуальных предпринимателей в каком-либо органе власти не предусмотрена.

Порядок воспроизведения на печати герба РФ регламентируется [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF99A6687C7FF461339121364wAZ9N) Правительства Российской Федерации от 27 декабря 1995 г. N 1268 "Об упорядочении изготовления, использования, хранения и уничтожения печатей и бланков с воспроизведением Государственного герба Российской Федерации", [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6481C1FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1Z8N) о Государственном гербе Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 30 ноября 1993 г. N 2050.

Все остальное зависит от требований местной власти.

В некоторых субъектах РФ и муниципальных образованиях информация о печати организации вносится в специальный реестр, который ведет уполномоченный государственный или муниципальный орган.

Регистрация печати, занесение сведений о ней в специальный реестр могут производиться только на добровольных началах (т.е. с согласия самой организации).

Субъекты РФ не вправе устанавливать ответственность и за использование незарегистрированных печатей. На федеральном уровне такая ответственность не предусмотрена ни [КоАП](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) РФ, ни федеральными законами.

В настоящее время нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований по вопросам регистрации и использования печатей носят исключительно рекомендательный характер. Невыполнение организациями данных нормативных правовых актов не влечет за собой юридическую ответственность.

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

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

- для ПБОЮЛ - около 1000 руб.;

- для юридического лица - от 1000 до 3000 руб.

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

[Пункт 7.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303810wCZ5N) Инструкции Банка России 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A10wCZ5N) Инструкции определяет, что карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии сотрудника кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России, уполномоченного распорядительным актом кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России.

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

1.4. Чем отличается предприниматель от юридического лица

При регистрации юридического лица учредители вносят от своего имени вклады в имущество организации. Это могут быть деньги, товарно-материальные ценности или внеоборотные активы. Имущество юридического лица с этого момента учитывается отдельно от имущества учредителей. Предположим, что организация понесла убытки. Кредиторы требуют возврата долгов. Юридическое лицо может рассчитаться с кредиторами только в пределах своего имущества. То есть отдать основные средства, ценные бумаги, товары, готовую продукцию и т.д. Учредитель же при этом может спать спокойно: забирать за долги личное имущество учредителей нельзя, так как организация отвечает по долгам только своим обособленным имуществом ([ст. 48](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ3N) 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? Как сказано в [ст. 64](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381EwCZCN) ГК РФ, в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми предприниматель несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда, о компенсации сверх возмещения вреда, причиненного вследствие разрушения или повреждения объекта капитального строительства. Во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору. В третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды, а затем производятся расчеты с другими кредиторами. Требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества предпринимателя, удовлетворяются за счет средств, полученных от продажи предмета залога, преимущественно перед иными кредиторами, за исключением обязательств перед кредиторами первой и второй очереди, права требования по которым возникли до заключения договора залога. Не удовлетворенные за счет средств, полученных от продажи предмета залога, требования кредиторов удовлетворяются в составе требований кредиторов четвертой очереди.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6281C9FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1Z1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) "Незаконное предпринимательство" Уголовного кодекса РФ.

Так, в соответствии со [ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) УК РФ осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или без лицензии в случаях, когда такая лицензия обязательна, 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 до четырехсот восьмидесяти часов, либо арестом на срок 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, либо принудительными работами на срок до пяти лет.

Незарегистрированный предприниматель рискует заплатить еще и административный штраф. Он, правда, куда меньше уголовного - от 500 до 2000 руб. ([п. 1 ст. 14.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A10wCZCN) Кодекса РФ об административных правонарушениях). Гражданский [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEwDZCN) оговаривает, что если у незарегистрированного предпринимателя возникнут споры с контрагентами, то для их разрешения все равно будут применяться 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN), предусмотренные для предпринимателей.

Глава 2. ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ

ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

2.1. Порядок государственной регистрации

Порядок государственной регистрации индивидуальных предпринимателей проводится в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) 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 (ЕГРИП) ([п. 2 ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ6N) Закона N 129-ФЗ).

Нотариусы и адвокаты не считаются индивидуальными предпринимателями, и проходить процедуру регистрации им не нужно.

2.2. Реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП)

Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) ведут налоговые органы. [Правила](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6786C3FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N) 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 (фамилия, имя и отчество; пол; дата и место рождения), сведения о гражданстве и месте жительства. Помимо этого ЕГРИП содержит данные о документах:

- удостоверяющих личность предпринимателя (паспорт, вид на жительство, удостоверение беженца в РФ и др.);

- подтверждающих факт внесения записи в ЕГРИП (свидетельство о регистрации);

- дающих право на осуществление лицензируемых видов деятельности (лицензии).

Кроме того, в реестр вносится:

- идентификационный номер предпринимателя, дата постановки его на учет в налоговом органе;

- коды по Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) видов экономической деятельности;

- номер и дата регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя в Пенсионном фонде, Фонде социального страхования, фонде обязательного медицинского страхования;

- сведения о банковских счетах предпринимателя.

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

Единый государственный реестр является совместимым с иными федеральными информационными системами и сетями. Поэтому особые формы передачи сведений в другие государственные органы в настоящее время не применяются.

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 2014 г., вторая и третья цифры - 14.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A11wCZ1N) 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:

- фамилия, имя и (если имеется) отчество, пол и гражданство, а также место жительства в Российской Федерации;

- дата государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

- дата и способ прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя;

- сведения о лицензиях, полученных индивидуальным предпринимателем;

- ИНН и дата постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе;

- коды по Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) видов экономической деятельности;

- номер и дата регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя в государственных внебюджетных фондах.

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 представлять исключительно органам государственной власти и государственных внебюджетных фондов. Порядок выдачи и случаи, в которых такие сведения должны представляться, определяет Правительство РФ. Но если эти данные содержатся в учредительных документах юридического лица, то запрета на их представление нет.

Аналогичное правило действует и в отношении сведений о месте жительства индивидуальных предпринимателей. Эти сведения могут получить только граждане на основании запроса. Запрос составляется в произвольной форме с указанием паспортных данных и места жительства физического лица, делающего запрос. Запрос физическое лицо представляет в налоговые органы лично. При этом ему необходимо предъявить паспорт или иной документ, удостоверяющий личность. Сведения о месте жительства индивидуального предпринимателя оформляются в виде выписки из ЕГРИП по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6786C3FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZDN), которая указана в Приложении N 6 Постановления 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303811wCZ7N) 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 представить запрашиваемые сведения, не должен превышать 5 дней с момента получения запроса. А вот срочное представление сведений из ЕГРИП осуществляется не позднее рабочего дня, который следует за днем получения соответствующего запроса.

Сведения представляются налоговыми органами на платной основе. Размер платы за представление информации об индивидуальном предпринимателе в виде выписок из ЕГРИП, копий документов или справок об отсутствии информации составляет 200 руб. за каждый такой документ. Размер платы за срочное представление информации составляет 400 руб. за каждый документ.

Размер платы за представление открытых и общедоступных сведений, содержащихся в ЕГРИП, в электронном виде определен [п. 32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6786C3FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831321FwCZCN) Правил ведения ЕГРИП и составляет:

за годовое абонентское обслуживание одного рабочего места одного реестра - 150 тыс. руб.;

за однократное предоставление открытых сведений в полном объеме одного реестра - 50 тыс. руб.;

за однократное представление открытых обновленных сведений (в случае обновления уже полученных открытых сведений в полном объеме) - 5 тыс. руб.

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 регистрации 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEwDZCN) от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств". В этом документе определены общие требования к оформлению документов, перечень лиц, имеющих право быть заявителем при госрегистрации, а также порядок заполнения заявлений и приложений.

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

- заявление о государственной регистрации;

- копию документа, удостоверяющего личность;

- квитанцию об оплате госпошлины.

В соответствии с [п. 1 ст. 20](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Fw3Z3N) ГК РФ местом жительства признается место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает.

Заявление о государственной регистрации составляется в одном экземпляре по [форме Р21001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N). Она приведена в Приложении 13 к Приказу ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств" и состоит из [основной части](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N), [листа А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ3N) и [листа Б](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1AwCZ3N).

Форма заявления, уведомления или сообщения заполняется с использованием программного обеспечения либо вручную.

Печать знаков при использовании для заполнения [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N) заявления программного обеспечения должна выполняться заглавными буквами шрифтом Courier New высотой 18 пунктов.

Заполнение [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N) заявления вручную осуществляется чернилами черного цвета заглавными печатными буквами, цифрами и символами.

Наличие в заявлении исправлений, дописок (приписок) не допускается.

Незаполненные листы, а также полностью не заполненные страницы многостраничных листов [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N) заявления в состав представляемого в регистрирующий орган заявления не включаются.

После заполнения необходимых листов [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N) заявления и его комплектования проставляется сквозная нумерация страниц в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ4N) "Стр.", расположенном в верхней части листа формы заявления.

Двусторонняя печать заявления и иных представляемых в регистрирующий орган документов, изготовленных юридическим лицом, физическим лицом, регистрируемым или зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, крестьянским (фермерским) хозяйством, не допускается.

Подлинность подписи заявителя (подписей заявителей) на заявлении должна быть засвидетельствована в нотариальном порядке.

Свидетельствование подписи физического лица, регистрируемого или зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, а также главы крестьянского (фермерского) хозяйства на заявлении в нотариальном порядке не требуется в случае, если указанное физическое лицо представляет документы непосредственно в регистрирующий орган и предъявляет одновременно документ, удостоверяющий личность.

В [основной части](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N) индивидуальный предприниматель указывает сведения о себе, которые будут внесены в ЕГРИП:

- фамилия, имя, отчество,

- дата и место рождения,

- адрес по месту жительства, телефон,

- реквизиты документа, удостоверяющего личность,

- ИНН и т.д.

На [листе А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ3N) указываются коды видов экономической деятельности, которыми будет заниматься физическое лицо, регистрирующееся в качестве индивидуального предпринимателя. Они берутся из Общероссийского [классификатора](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N), утвержденного Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст.

[Классификатор](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) ОКВЭД сложный, и его применение требует определенных знаний и навыков. Для правильного выбора кода вида деятельности будущему предпринимателю необходимо изучить все разделы [Классификатора](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N), включая пояснения к нему.

Коды записываются в том же формате, в котором они указаны в [Классификаторе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N), - двузначными цифровыми группами с точками между ними.

Приказом ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ [(п. 14.11)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718363C10wCZ5N) предусмотрено, что на [листе А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ3N) "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности" указываются коды по Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1).

В [разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ2N) "Код основного вида деятельности" и [2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZDN) "Коды дополнительных видов деятельности" указывается не менее четырех цифровых знаков. На одном [листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ3N) можно указать коды 56 видов деятельности. Если же предприниматель предполагает, что видов деятельности будет больше, то он заполнит еще один [лист А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E18wCZ3N).

В [листе Б](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1AwCZ3N) заявитель подтверждает, что сведения, содержащиеся в заявлении, достоверны и соответствуют представленным документам. Кроме того, заявитель знает, что он несет ответственность, установленную законодательством России в случае представления в регистрирующий орган недостоверных сведений.

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 Р21001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ1N).

Заявление было представлено в ИФНС по месту жительства Михайлова. Игорь Борисович получил расписку от регистрирующего органа в получении документов.

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

И сразу возникает вопрос: какой документ считать основным документом физического лица? Паспорт гражданина РФ, только ли паспорт гражданина РФ? [Указом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6685C1FF461339121364wAZ9N) Президента РФ от 13 марта 1997 г. N 232 "Об основном документе, удостоверяющем личность гражданина Российской 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) от 31 мая 2002 г. N 62-ФЗ "О гражданстве Российской Федерации". В [ст. 10](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ1N) данного Закона указано, что документом, удостоверяющим гражданство Российской Федерации, является паспорт гражданина Российской Федерации или иной основной документ, содержащие указание на гражданство лица. Виды основных документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, определяются федеральным законом.

Таким образом, получаем, что основным документом гражданина РФ можно безусловно считать паспорт гражданина РФ. Но могут ли еще какие-то документы выступать в таком статусе? В соответствии с [Указом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6883C8F01B19314B1F66AEwDZCN) Президента РФ от 21 декабря 1996 г. N 1752 "Об основных документах, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEwDZCN) 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 [Приложении 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718373B19wCZ5N) к Приказу ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ содержится перечень документов, удостоверяющих личность. Каждому документу присвоен код, например, код паспорта гражданина РФ - [21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718373B1AwCZ4N).

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 потребуется представить еще и копию [свидетельства](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79D6685C5FF461339121364A9D38C8C4694167618353Fw1Z0N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ2N) 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 [Требованиями](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718363C1EwCZ3N) к оформлению Заявления о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма N Р21001), которые утверждены Приказом ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@, такое заявление могут подать законно находящейся на территории Российской Федерации иностранный гражданин или лицо без гражданства.

В отношении иностранного гражданина или лица без гражданства [разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ0N) "Фамилия, имя, отчество физического лица" заполняется в соответствии с видом на жительство или разрешением на временное проживание.

[Пункт 1.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1EwCZ5N) заполняется дополнительно к [п. 1.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F1DwCZ3N) иностранным гражданином или лицом без гражданства при наличии соответствующих сведений в документе, удостоверяющем личность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В [разд. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353F11wCZ3N) "Данные документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства временно или постоянно проживать на территории Российской Федерации" указываются данные вида на жительство или разрешения на временное проживание.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79D6685C5FF461339121364A9D38C8C46941676183533w1Z1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ0N) Закона N 129-ФЗ). Согласие должно быть удостоверено нотариально.

На официальном сайте ФНС России запущен новый сервис - "Подача заявки на государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя". С 9 января 2013 г. этот сервис доступен для всех жителей России. С его помощью можно сформировать и направить заявление на регистрацию ИП. Оно автоматически попадет в инспекцию по месту жительства регистрируемого. Причем ЭЦП для этого не потребуется. В налоговую инспекцию нужно будет прийти только один раз - чтобы получить документы. Регистрация проходит в четыре этапа. Вначале производится идентификация заявителя. Необходимо указать фамилию, имя, отчество, дату рождения, адрес электронной почты и паспортные данные. Если заявитель не знает свой идентификационный номер, то он может его узнать на этом этапе. Затем происходит заполнение заявления. Третий этап - уплата государственной пошлины. Можно распечатать квитанцию и заплатить в банке, а можно воспользоваться банковской картой. Четвертый этап - подтверждение платежа. Процедура займет не более 30 минут. Посетить инспекцию лично потребуется только для того, чтобы забрать свидетельство о регистрации. Заявителю выдадут: документы о регистрации в качестве ИП с одновременной постановкой на учет в налоговой, свидетельство о постановке на учет в инспекции физлица (если такое свидетельство ранее не выдавалось) и выписку из ЕГРИП.

2.3.2. Куда и как нужно представлять документы

Подавать документы на государственную регистрацию гражданин должен в налоговую инспекцию по месту своего жительства ([п. 3 ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391CwCZ6N) Закона N 129-ФЗ).

Перечисленные документы гражданин может представить в налоговую инспекцию по месту жительства лично, через представителя или отправить по почте заказным письмом с объявленной ценностью. Документы на регистрацию также могут быть поданы через многофункциональный центр (МФЦ).

Если заявитель представил в налоговую инспекцию необходимые документы лично, то в тот же день налоговики выдают заявителю расписку в получении документов с указанием их перечня и даты получения. В случае подачи заявителем документов в регистрирующий орган через многофункциональный центр расписка в получении таких документов выдается многофункциональным центром, если иной способ получения расписки не указан заявителем. 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 с уведомлением о вручении.

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

На официальном сайте ФНС России запущен новый сервис - "Подача заявки на государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя". С 9 января 2013 г. этот сервис доступен для всех жителей России. С его помощью можно сформировать и направить заявление на регистрацию ИП. Оно автоматически попадет в инспекцию по месту жительства регистрируемого. Причем ЭЦП для этого не потребуется. В налоговую инспекцию нужно будет прийти только один раз - чтобы получить документы. Регистрация проходит в четыре этапа. Вначале производится идентификация заявителя. Необходимо указать фамилию, имя, отчество, дату рождения, адрес электронной почты и паспортные данные. Если заявитель не знает свой идентификационный номер, то он может его узнать на этом этапе. Затем происходит заполнение заявления. Третий этап - уплата государственной пошлины. Можно распечатать квитанцию и заплатить в банке, а можно воспользоваться банковской картой. Четвертый этап - подтверждение платежа. Процедура займет не более 30 минут. Посетить инспекцию лично потребуется только для того, чтобы забрать свидетельство о регистрации. Заявителю выдадут: документы о регистрации в качестве ИП с одновременной постановкой на учет в налоговой, свидетельство о постановке на учет в инспекции физлица (если такое свидетельство ранее не выдавалось) и выписку из ЕГРИП.

2.3.3. Срок регистрации

Срок регистрации составляет не более пяти рабочих дней с момента представления всех необходимых документов ([п. 1 ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) 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 налоговики выдают или направляют по почте Свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Оно оформляется по [форме N 61003](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6187C9F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZDN) (Приложение N 3 к Приказу ФНС от 13 ноября 2012 г. N ММВ-7-6/843@ "Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей").

В соответствии с [п. 3.1 ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7Ew1Z1N) 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, в форме электронного документа 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) 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.

Если физическое лицо намеревается осуществлять определенные виды предпринимательской деятельности в сфере образования, воспитания, развития несовершеннолетних, организации их отдыха и оздоровления, медицинского обеспечения, социальной защиты и социального обслуживания, в сфере детско-юношеского спорта, культуры и искусства с участием несовершеннолетних, перечень которых утверждается правительством, то ему могут отказать в регистрации в следующих случаях:

- это лицо имеет или имело судимость либо

- подвергается или подвергалось уголовному преследованию.

И эта судимость или уголовное преследование связаны с преступлениями против жизни и здоровья, свободы, чести и достоинства личности, половой неприкосновенности и половой свободы личности, против семьи и несовершеннолетних, здоровья населения и общественной нравственности, основ конституционного строя и безопасности государства, а также против общественной безопасности.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303819wCZ1N) 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, зарегистрированные в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, индивидуальный предприниматель должен подать в регистрирующие органы специальное заявление и копии документов, на основании которых будут вноситься изменения в ЕГРИП.

Заявление составляется в одном экземпляре по [форме N Р24001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N), приведенной в Приложении 14 к Приказу ФНС России от 25 января 2012 г. N ММВ-7-6/25@ "Об утверждении форм и требований к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств". Оно состоит из [титульной части](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N) и приложений (листы с [А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1EwCZ7N) по [Ж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1EwCZ0N)).

В случае изменения паспортных данных (изменение данных паспорта гражданина Российской Федерации (в том числе в связи с изменением фамилии, имени, отчества физического лица) или выдача паспорта гражданина Российской Федерации в связи с приобретением лицом без гражданства либо иностранным гражданином гражданства Российской Федерации) и сведений о месте жительства индивидуального предпринимателя, заявление о внесении изменений в сведения об индивидуальном предпринимателе, содержащиеся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, не оформляется.

[Раздел 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ2N) "Сведения об индивидуальном предпринимателе, содержащиеся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей" заполняется в соответствии со сведениями Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей. В этом [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ2N) указываются ОГРНИП, фамилия, имя, отчество предпринимателя, ИНН. Заявление может быть представлено как в связи с изменением сведений, так и в связи с исправлением ошибок, допущенных в ранее представленном заявлении.

Под ошибкой понимается описка, опечатка, иная подобная ошибка, допущенная заявителем при оформлении представленного ранее при государственной регистрации индивидуального предпринимателя заявления и приведшая к несоответствию сведений, включенных в записи Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей на электронных носителях, сведениям, содержащимся в документах, представленных одновременно с таким заявлением.

[Лист А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1EwCZ7N) "Сведения о данных индивидуального предпринимателя" заполняется в случае изменения (исправления) фамилии, имени, отчества, сведений о рождении индивидуального предпринимателя - иностранного гражданина или лица без гражданства.

[Лист Б](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E10wCZ4N) "Сведения о гражданстве" заполняется при изменении гражданства гражданином Российской Федерации или иностранным гражданином, приобретении гражданства лицом без гражданства.

[Лист В](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E10wCZCN) "Сведения о месте пребывания в Российской Федерации" заполняется с учетом положений [п. 2.9.6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718363A10wCZ4N) Требований в отношении физического лица, не имеющего места жительства на территории Российской Федерации.

[Лист Г](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D18wCZ4N) "Сведения о документе, удостоверяющем личность" заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства.

[Лист Д](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D19wCZ4N) "Сведения о документе, подтверждающем право иностранного гражданина или лица без гражданства временно или постоянно проживать на территории Российской Федерации" заполняется в случае изменения данных вида на жительство или разрешения на временное проживание.

В [листе Е](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1AwCZ6N) "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности" указываются коды по Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1).

В [разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1AwCZ1N) "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, подлежащие внесению в Единый государственный реестр юридических лиц" указывается не менее четырех цифровых знаков.

[Раздел 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1CwCZ3N) "Сведения о кодах по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, подлежащие исключению из Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей" заполняется в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

В [листе Ж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1EwCZ0N) заявитель подтверждает свою ответственность за представление в регистрирующий орган недостоверных сведений.

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 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. Печать знаков при использовании для заполнения [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N) заявления программного обеспечения должна выполняться заглавными буквами шрифтом Courier New высотой 18 пунктов.

Если заявитель представляет документы в регистрирующий орган лично, то нотариального заверения его подписи не требуется.

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

Наличие в заявлении исправлений, дописок (приписок) не допускается.

Незаполненные листы, а также полностью не заполненные страницы многостраничных листов [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N) заявления в состав представляемого в регистрирующий орган заявления не включаются.

После заполнения необходимых листов [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N) заявления и его комплектования проставляется сквозная нумерация страниц в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ6N) "Стр.", расположенном в верхней части листа формы заявления.

Двусторонняя печать заявления и иных представляемых в регистрирующий орган документов не допускается.

Предприниматель может представить заявление в регистрирующий орган лично или направить его заказным письмом с описью вложения. Можно использовать телекоммуникационные каналы связи (ТКС).

Пример. Предприниматель Колосков Антон Романович первоначально занимался производством одежды для новорожденных детей из тканей, код вида деятельности [18.24.21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N). Однако в 2014 г. он решил переключиться на производство трикотажной одежды и аксессуаров одежды для новорожденных детей, код вида деятельности [18.24.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N).

Поэтому в марте 2014 г. предприниматель заполнил заявление по [форме N Р24001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353E1CwCZ3N). На [листе Е](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1AwCZ6N), страница 1, он указал код основного вида деятельности, который подлежит внесению в ЕГРИП, - [18.24.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N). На второй странице [листа Е](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1CwCZ1N) предприниматель указал код деятельности [(18.24.21)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N), который подлежит исключению из ЕГРИП.

Заявление Колосков А.Р. представил в налоговый орган лично. На [листе Ж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D1EwCZ0N) заявления предприниматель отметил, что документы, подтверждающие факт внесения записи в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, или решение об отказе в государственной регистрации он просит направить по почте.

Глава 3. РЕГИСТРАЦИЯ В НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИИ,

ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДАХ И ОРГАНАХ СТАТИСТИКИ

3.1. Постановка на налоговый учет

На основании сведений из ЕГРИП территориальные налоговые органы ФНС России осуществляют постановку предпринимателя на учет в налоговом органе по месту жительства.

При постановке на учет налоговая инспекция присваивает предпринимателю идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6486C8F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) присвоения ИНН физическим лицам утвержден Приказом ФНС России от 29 июня 2012 г. N ММВ-7-6/435@ "Об утверждении Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика".

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 ФНС России.

ИНН необходимо указывать во всех декларациях, отчетах, заявлениях и иных документах, подаваемых в налоговые органы ([п. 7 ст. 84](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771B36w3Z3N) Налогового кодекса РФ).

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

- [форму N 2-1-Учет](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C2F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ4N) "Свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе" согласно Приложению N 5 к Приказу ФНС России от 11 августа 2011 г. N ЯК-7-6/488@;

- уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по [форме N 2-3-Учет](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C2F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ5N).

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).

Постановку на учет частных нотариусов и адвокатов в налоговых органах по месту их жительства осуществляют сами налоговые органы ([п. 6 ст. 83](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701Aw3Z0N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381DwCZ6N) Налогового кодекса РФ они обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о физических лицах:

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

- освобожденных от должности нотариуса.

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

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

- об адвокатах, которые являются членами адвокатской палаты субъекта РФ,

- об избранной ими форме адвокатского образования,

- о принятых решениях о приостановлении, возобновлении или прекращении статуса адвоката ([п. 2 ст. 85](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701Cw3Z0N) Налогового кодекса РФ).

Представлять необходимые сведения они должны не позднее 10-го числа каждого месяца - сообщать в налоговый орган по месту нахождения адвокатской палаты субъекта Российской Федерации.

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

Эти документы налоговики могут выдать вновь испеченному нотариусу или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, либо 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6786C5FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) 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 2-3-Учет](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C2F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ5N).

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 местожительству, о приобретении транспортных средств. Органы, которые производят регистрацию актов гражданского состояния, представляют данные о рождении и смерти граждан. Территориальные управления Минюста сообщают налоговикам о сделках с недвижимостью, лицензирующий орган - о выдаче или аннулировании лицензий, нотариусы - о зарегистрированных договорах дарения и правах на наследство и т.д.

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

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

3.3. Регистрация в органах статистики и внебюджетных фондах

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6687C2F01B19314B1F66AEwDZCN) от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг", между органами, предоставляющими государственные и муниципальные услуги, органами государственных внебюджетных фондов и аналогичными структурами организовано межведомственное информационное взаимодействие.

В [ст. 7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6687C2F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A75w1ZCN) Закона N 210-ФЗ указано, что органы, предоставляющие государственные и муниципальные услуги, не вправе требовать от заявителя представления документов и информации, которые находятся в распоряжении органов, участвующих в межведомственном информационном взаимодействии.

Представление документов и информации осуществляется по межведомственному запросу органа, предоставляющего услугу.

Межведомственное информационное взаимодействие осуществляется в соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6484C6F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) о единой системе межведомственного электронного взаимодействия, которое утверждено Постановлением Правительства РФ от 8 сентября 2010 г. N 697.

Система взаимодействия представляет собой федеральную государственную информационную систему, включающую информационные базы данных, сведения об истории движения электронных сообщений при предоставлении государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций в электронной форме, а также программные и технические средства, обеспечивающие взаимодействие информационных систем.

В [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6485C2F51B19314B1F66AEwDZCN) Правительства от 22 декабря 2011 г. N 1092 указано, что регистрирующий орган в течение 5 рабочих дней с момента внесения в соответствующий государственный реестр сведений о приобретении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя, прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, а также иных сведений бесплатно представляет указанные сведения в соответствии с настоящими Правилами в территориальные органы Пенсионного фонда Российской Федерации, региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации, территориальные органы Федеральной службы государственной статистики.

Например, при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, если это лицо намерено осуществлять определенные [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6387C8F61B19314B1F66AEwDZCN) Правительства РФ от 16 апреля 2011 г. N 285 виды деятельности в сфере образования несовершеннолетних, организации их отдыха и медицинского обеспечения, в сфере детско-юношеского спорта, предусмотрена необходимость представления в регистрирующий орган [справки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6580C7F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1EwCZDN) о наличии (отсутствии) судимости.

Заявитель вправе представить указанный документ по собственной инициативе.

Если такой документ заявителем не представлен, получение этого документа осуществляется регистрирующим органом самостоятельно путем направления межведомственного запроса в федеральный орган исполнительной власти (МВД России).

В соответствии с технологической картой межведомственного взаимодействия, согласованной в целях обеспечения межведомственного взаимодействия между ФНС России и МВД России, направление межведомственного запроса осуществляется не позднее одного рабочего дня, следующего за днем получения документов регистрирующим органом. Направление ответа осуществляется МВД России в срок не позднее десяти рабочих дней, следующих за днем получения межведомственного запроса.

В случае если ответ на межведомственный запрос не получен в пределах срока, установленного [ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ4N) Федерального закона N 129-ФЗ, регистрирующий орган осуществляет государственную регистрацию физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

Между ФНС России и ПФР 22 февраля 2011 г. было заключено [Соглашение](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE99608FC6F51B19314B1F66AEwDZCN) по взаимодействию. В [п. 2.1.2.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE99608FC6F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZ2N) этого Соглашения указано, что налоговые органы на региональном уровне в срок не позднее пяти рабочих дней с момента государственной регистрации представляют в порядке, определяемом совместно ФНС России и ПФР, сведения о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, внесенные соответственно в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, для регистрации в качестве страхователей.

3.4. 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6380C8F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZDN) Федерального закона от 23 декабря 2003 г. N 185-ФЗ).

Изменения в сведениях об индивидуальных предпринимателях, за исключением сведений, сообщаемых органами, указанными в [п. п. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E39w3Z3N) и [8 ст. 85](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381DwCZ2N) НК РФ, подлежат учету налоговым органом по месту жительства индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства и регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, обязаны сообщать соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства, о фактах рождения и смерти физических лиц в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после дня регистрации (постановки на учет, снятия с учета) указанных лиц или дня регистрации актов гражданского состояния физических лиц.

Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

- о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе, в течение пяти дней со дня выдачи нового документа;

- о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, в течение трех дней со дня его подачи.

В случаях изменения места жительства физического лица снятие его с учета осуществляется налоговым органом, в котором физическое лицо состояло на учете.

Информирование налоговиков о переезде индивидуального предпринимателя на новое место жительство - 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 о снятии с учета физического лица в налоговом органе составляется по [форме N 2-4-Учет](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C2F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303911wCZ4N), указанной в Приложении N 8 к Приказу ФНС России от 11 августа 2011 г. N ЯК-7-6/488@. Датой снятия с учета по старому месту жительства и датой постановки на учет по новому месту жительства является день внесения в ЕГРИП записи об изменении места жительства предпринимателя. При изменении места жительства предпринимателя, а также при изменении в сведениях о нем ИНН не меняется.

3.5. 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A10wCZDN) Кодекса РФ об административных правонарушениях. За такое деяние предусмотрен штраф в размере от 500 до 2000 руб.

На первый взгляд немного, но это если не учитывать наказания, "припасенные" для таких любителей Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ дает понятие налогового правонарушения ([ст. 106](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A18wCZ1N) НК РФ) и устанавливает основания, порядок и меры налоговой ответственности.

Привлечение организации и индивидуального предпринимателя 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 со [ст. 14.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A10wCZDN) КоАП РФ и к ответственности за совершение налогового правонарушения по [ст. 116](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771A39w3Z2N) НК РФ.

Перечень налоговых правонарушений и мер ответственности за их совершение содержится в [гл. 16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1DwCZ2N) Налогового кодекса РФ.

Меры ответственности за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе установлены [ст. 116](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771A39w3Z2N) НК РФ.

Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN), влечет взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN), влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 руб.

Например, гражданин Иванов систематически получал доход, занимаясь ремонтом автотранспорта в течение мая - июля 2013 г. При этом он не был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя. Сумма дохода составила 300 000 руб. В этом случае 10% от величины дохода составят 30 000 руб., что меньше 40 000 руб. Поэтому штраф, наложенный на Иванова за совершение налогового правонарушения, составит 40 000 руб.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) "Незаконное предпринимательство". Данные меры ответственности очень серьезны, чтобы можно было их привести полностью. Цитируем [Кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N).

Осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или без лицензии в случаях, когда такая лицензия обязательна, 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 до четырехсот восьмидесяти часов, либо арестом на срок 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.

Но при применении норм [ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) УК РФ возникает вопрос, что понимать под доходом. Или доход - это все, что получено от реализации продукции, или доход - это полученная выручка за минусом затрат, связанных с реализацией товара.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. N 23, в [п. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6986C4F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ0N), высказана следующая позиция: "Под доходом в [статье 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) УК РФ следует понимать выручку от реализации товаров (работ, услуг) за период осуществления незаконной предпринимательской деятельности без вычета произведенных лицом расходов, связанных с осуществлением незаконной предпринимательской деятельности".

Глава 4. ОТКРЫТИЕ СЧЕТОВ, ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ И СЕРТИФИКАЦИЯ

4.1. Открытие счетов

Индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию, может открыть в банке расчетный (текущий) и иные счета по договору банковского счета. На них зачисляются и с них могут расходоваться денежные средства индивидуальных предпринимателей ([ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ6N) Налогового кодекса РФ).

Открыть счета в банке абсолютно несложно, хотя и здесь есть свои особенности, с которыми стоит ознакомить. На основании [п. 1 ст. 86](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C36w3ZDN) Налогового кодекса РФ банки открывают счета индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Открыв расчетный счет без свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, банк подвергнется штрафу в размере 20 000 руб. ([ст. 132](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831391BwCZDN) Налогового кодекса РФ).

В соответствии со [ст. 86](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E36w3ZAN) НК РФ, банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту своего нахождения в течение трех дней со дня соответствующего события.

Порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с ФНС России.

Формы и форматы указанных сообщений банка налоговому органу устанавливаются ФНС России.

Но сообщение банком указанных сведений не освобождает индивидуального предпринимателя от самостоятельного сообщения аналогичных сведений. Его обязанность письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства предусмотрена [п. 2 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771836w3Z2N) Налогового кодекса РФ. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган об открытии или о закрытии счетов, используемых ими в предпринимательской деятельности, в течение семи рабочих дней со дня открытия (закрытия) таких счетов.

Транзитные валютные, депозитные и ссудные счета не обладают признаками счетов, предусмотренных [п. 2 ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7419w3Z5N) Налогового кодекса РФ, эти счета не открываются на основании банковского счета и имеют специальное целевое использование.

Учитывая изложенное, требование [ст. 86](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E36w3ZAN) НК РФ о сообщении банками, а равно и индивидуальными предпринимателями налоговым органам об открытии счетов не распространяется на депозитные и ссудные счета.

4.1.1. Какие документы необходимы для открытия

банковского счета

Банковское и валютное законодательство разрешает предпринимателям открывать любое количество счетов (расчетных, текущих, депозитных и т.д.) в любой валюте.

Должностные лица банка осуществляют прием документов, необходимых для открытия счета соответствующего вида, проверку надлежащего оформления документов, полноты представленных сведений и их достоверности, на основании полученных документов проверяют наличие у клиента правоспособности (дееспособности), а также выполняют другие функции, предусмотренные банковскими правилами и должностной инструкцией.

Для открытия расчетного счета индивидуальному предпринимателю в банк представляются:

а) документ, удостоверяющий личность физического лица;

б) карточка;

в) документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете (если такие полномочия передаются третьим лицам);

г) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;

д) свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

е) лицензии (патенты), выданные индивидуальному предпринимателю в установленном законодательством Российской Федерации порядке, на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию (регулированию путем выдачи патента).

Карточка оформляется на бланке [формы N 0401026](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ0N) по ОКУД, установленной Приложением 1 к Инструкции N 28-И.

Карточка заполняется с применением пишущей или электронно-вычислительной машины шрифтом черного цвета либо ручкой с пастой (чернилами) черного, синего или фиолетового цвета. Применение факсимильной подписи для заполнения полей карточки не допускается.

Наделение одного физического лица одновременно правом первой и второй подписи не допускается.

Карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии уполномоченного лица в следующем порядке:

Уполномоченное лицо устанавливает личности указанных в карточке лиц на основании представленных документов, удостоверяющих личность.

Лица, указанные в карточке, в присутствии уполномоченного лица проставляют собственноручные подписи в соответствующем поле карточки. В незаполненных строках проставляются прочерки.

В подтверждение совершения подписей указанных лиц в присутствии уполномоченного лица, уполномоченное лицо в помещении банка заполняет [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZDN) "Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей" карточки.

Бланк карточки выдается работником банка, в котором предприниматель открывает расчетный счет. Карточка заполняется в одном экземпляре как вручную, так и на пишущей машинке или компьютере. На [лицевой стороне](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ0N) карточки указываются сведения о предпринимателе.

Поля лицевой стороны карточки заполняются в следующем порядке:

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ3N) "Владелец счета":

Клиент - индивидуальный предприниматель указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), дату рождения, а также указывает: "индивидуальный предприниматель".

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ2N) "Место нахождения (место жительства)":

Клиент - физическое лицо, индивидуальный предприниматель указывает адрес фактического места жительства (пребывания).

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZDN) "тел. N" клиент указывает номер телефона. Допустимо указание нескольких телефонных номеров клиента.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZCN) "Банк" клиент указывает полное или сокращенное наименование кредитной организации (филиала) либо подразделения расчетной сети Банка России, в котором открывается банковский счет.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ3N) "Отметка банка" после присвоения счету соответствующего номера главным бухгалтером или его заместителем либо другим лицом, которому право внесения записи об открытии клиенту счета в Книге регистрации открытых счетов предоставлено распорядительным документом банка, проставляется собственноручная подпись и дата (цифрами), начиная с которой используется карточка.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ5N) "Прочие отметки" банком могут указываться сведения о представлении временных карточек, о периоде времени, в течение которого они действуют, о случаях их замены, порядок и периодичность выдачи выписок из счета, а также иная информация, необходимая банку.

Поля оборотной стороны карточки заполняются в следующем порядке:

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ7N) "Сокращенное наименование владельца счета":

Клиент - индивидуальный предприниматель указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), а также указывает: "индивидуальный предприниматель".

Заполнение [поля](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ7N) "Сокращенное наименование владельца счета" допускается также латинскими буквами без построчного перевода на русский язык.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ7N) "N банковского счета" после внесения записи об открытии клиенту счета в книге регистрации открытых счетов главный бухгалтер, его заместитель либо другое лицо, которому предоставлено право внесения записи об открытии клиенту счета в книге регистрации открытых счетов, проставляют присвоенный номер банковского счета.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ6N) "Фамилия, имя, отчество" указываются полностью фамилия, имя, отчество (при наличии) лиц, наделенных правами первой или второй подписи.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ6N) "Образец подписи" лица, наделенные правами первой или второй подписи, проставляют напротив своей фамилии собственноручную подпись.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ6N) "Срок полномочий" банк указывает срок полномочий лиц, устанавливаемый на основании учредительных документов, распорядительного акта клиента либо выданной им доверенности.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ3N) "Дата заполнения" клиент указывает число, месяц и год оформления карточки.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ2N) "Подпись клиента" проставляется:

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

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ3N) "Образец оттиска печати" клиенты - индивидуальные предприниматели, физические лица, занимающиеся в установленном законодательством порядке частной практикой (при наличии печати), проставляют образец оттиска печати.

Оттиск печати, проставляемый на карточке, должен быть четким.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZDN) "Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей" удостоверительная надпись совершается нотариусом в соответствии с требованиями, установленными законодательством Российской Федерации. Уполномоченное лицо полностью указывает свою должность, фамилию и инициалы, фамилию и инициалы лица (лиц), подписи которых совершаются в его присутствии, указывает дату (цифрами) и проставляет собственноручную подпись с приложением печати (штампа) банка, определенной для этих целей распорядительным актом банка.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6581C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZDN) "Выданы денежные чеки" банк указывает дату выдачи и номера выданных кредитной организацией (филиалом) или подразделением расчетной сети Банка России клиентам денежных чеков.

Если банк предоставляет такую возможность, ИП может использовать для проведения электронных расчетов корпоративное электронное средство платежа (КЭСП). Порядок использования КЭСП установлен Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6880C4FD1B19314B1F66AEwDZCN) от 27 июня 2011 г. N 161-ФЗ "О национальной платежной системе".

4.1.2. Сообщаем в налоговую инспекцию об открытии счета

Когда же все необходимые документы будут представлены в банк и счет будет открыт, банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня его соответствующего открытия или закрытия. За несоблюдение этого требования Налоговый кодекс предусмотрел штрафные санкции для банка ([ст. 132](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831391BwCZDN) Налогового кодекса РФ).

Такая же обязанность сообщить в налоговый орган об открытии расчетного счета предусмотрена и для самих налогоплательщиков ([п. 2 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771836w3Z2N) Налогового кодекса РФ). За нарушение указанного срока [ст. 118](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1EwCZDN) Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность в виде взыскания штрафа в сумме 5000 руб. Сообщить об открытии (закрытии) счета индивидуальный предприниматель должен в течение семи рабочих дней с момента открытия счета.

Индивидуальные предприниматели должны письменно сообщать об открытии или закрытии расчетного счета на бланке установленной [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6485C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A77w1Z9N) "Сообщение об открытии (закрытии) счета (лицевого счета), о возникновении права (прекращении права) использовать корпоративное электронное средство платежа (КЭСП) для переводов электронных денежных средств". Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6485C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A77w1Z9N) утверждена Приказом от 9 июня 2011 г. N ММВ-7-6/362@.

4.1.3. Ответственность за нарушение сроков

Нарушение предпринимателем срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. ([ст. 118](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1EwCZDN) Налогового кодекса РФ). Банк же за аналогичное нарушение оштрафуют на 40 000 руб. ([ст. 132](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831391BwCZDN) Налогового кодекса РФ).

Обратимся к арбитражной практике. При рассмотрении аналогичного дела суд установил, что налогоплательщик представил информацию об открытии расчетного счета налоговому органу в день его открытия. Однако сведения о расчетном счете были указаны в заявлениях на выдачу патента и о переводе на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а не в специально предусмотренном бланке. Таким образом, срок представления указанной информации налогоплательщиком нарушен не был. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что при таких обстоятельствах несоблюдение [формы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6485C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A77w1Z9N) сообщения об открытии счета не может стать основанием для привлечения к ответственности в соответствии со [ст. 118](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1EwCZDN) Налогового кодекса РФ.

Однако суды выносят и совершенно противоположные решения. Правда, и ситуация сложилась несколько иная. Речь идет, в частности, о [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601C1490F9E0AFC9C6383C4FF461339121364wAZ9N) 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, указав его номер на [титульном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, полученной предпринимателем в налоговом органе и заверенной сотрудником отдела декларирования.

Суд посчитал, что доказательств письменного сообщения предпринимателем налоговому органу об открытии им счета в банке нет. Запись, произведенная предпринимателем на [титульном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) книги учета доходов и расходов, не может свидетельствовать об исполнении им установленной законом обязанности извещения налогового органа об открытии счета в банке. Поскольку ведение [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов - это самостоятельная обязанность налогоплательщика, установленная [ст. 346.24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F30w3ZFN) Налогового кодекса РФ.

Штамп налоговой инспекции на [титульном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) книги учета доходов и расходов, а также подпись сотрудника налогового органа свидетельствуют о выдаче предпринимателю данной книги для осуществления им своих обязанностей налогоплательщика, предусмотренных [ст. 346.24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F30w3ZFN) Налогового кодекса РФ.

Правовых оснований считать произведенную в данной книге запись о расчетном счете исполнением обязанности налогоплательщика, установленной [п. 2 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771836w3Z2N) Налогового кодекса РФ, у суда не имелось.

Исходя из конкретных обстоятельств данного дела, учитывается, что ответчик, обратившись в налоговую инспекцию за получением книги учета доходов и расходов и указав на ее [титульном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) номер расчетного счета в банке, добросовестно заблуждался относительно надлежащего исполнения им обязанности по письменному сообщению налоговому органу сведений об открытии счета в банке. Он ошибочно полагал, что данным действием установленная законом обязанность им исполнена. Суд уменьшил размер штрафа, подлежащий взысканию с предпринимателя, с 5000 руб. до 100 руб.

Исходя из анализа материалов данного дела, становится ясным, что извещение об открытии расчетного счета, пусть и поданное не по установленной [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6485C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A77w1Z9N), должно хотя бы остаться у налогового органа. И в этом случае суд, возможно, посчитает обязанность извещения об открытии расчетного счета исполненной.

4.2. Лицензирование отдельных видов деятельности

В ряде случаев помимо государственной регистрации, постановки на налоговый учет и открытия счета предпринимателю не обойтись без дополнительного специального разрешения. Речь идет о лицензии. Дело в том, что [ст. 49](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391FwCZ6N) 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, [п. 3 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZCN) Гражданского кодекса РФ оговорено, что к деятельности индивидуальных предпринимателей применяются правила Гражданского кодекса РФ, регулирующие 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 регулирует Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688FC7FC1B19314B1F66AEwDZCN) от 4 мая 2011 г. N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности". В соответствии со [ст. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688FC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ7N) этого Закона лицензия - специальное разрешение на право осуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем конкретного вида деятельности (выполнения работ, оказания услуг, составляющих лицензируемый вид деятельности), а лицензируемый вид деятельности - вид деятельности, на осуществление которого на территории Российской Федерации требуется получение лицензии.

Исчерпывающий перечень видов деятельности, на осуществление которых требуется получение лицензии, содержится в [ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688FC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZCN) Закона N 99-ФЗ.

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.

Для получения лицензии соискатель представляет по установленной форме в лицензирующий орган заявление о предоставлении лицензии, которое подписывается индивидуальным предпринимателем и в котором указываются:

- фамилия, имя и (в случае если имеется) отчество индивидуального предпринимателя, адрес его места жительства, адреса мест осуществления лицензируемого вида деятельности, который намерен осуществлять соискатель лицензии; данные документа, удостоверяющего его личность; государственный регистрационный номер записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя, данные документа, подтверждающего факт внесения сведений об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, с указанием адреса места нахождения органа, осуществившего государственную регистрацию, а также номера телефона и (в случае если имеется) адреса электронной почты индивидуального предпринимателя;

- идентификационный номер налогоплательщика, данные документа о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;

- лицензируемый вид деятельности в соответствии с [ч. 1 ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688FC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ5N) Федерального закона N 99-ФЗ, который соискатель лицензии намерен осуществлять, с указанием выполняемых работ, оказываемых услуг, составляющих лицензируемый вид деятельности;

- реквизиты документа, подтверждающего факт уплаты государственной пошлины за предоставление лицензии, либо иные сведения, подтверждающие факт уплаты указанной государственной пошлины;

- реквизиты документов, перечень которых определяется положением о лицензировании конкретного вида деятельности и которые свидетельствуют о соответствии соискателя лицензии лицензионным требованиям.

В заявлении о предоставлении лицензии соискатель лицензии может указать просьбу о направлении ему в электронной форме информации по вопросам лицензирования.

К заявлению о предоставлении лицензии прилагаются копии документов, перечень которых определяется положением о лицензировании конкретного вида деятельности и которые свидетельствуют о соответствии соискателя лицензии лицензионным требованиям, за исключением документов, на которые распространяется требование [п. 2 ч. 1 ст. 7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6687C2F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z9N) Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 210-ФЗ "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг";

- опись прилагаемых документов.

Заявление о предоставлении лицензии и прилагаемые к нему документы соискателем лицензии представляются в лицензирующий орган непосредственно или направляются заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении.

Заявление о предоставлении лицензии и прилагаемые к нему документы соискатель лицензии вправе направить в лицензирующий орган в форме электронного документа, подписанного электронной подписью.

За рассмотрение заявления о выдаче лицензии, а также за ее представление и выдачу взимается государственная пошлина. Размер пошлины за предоставление лицензии - 6000 руб.; за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, - 2600 руб.; за предоставление (выдачу) дубликата лицензии - 600 руб. Не допускается взимание лицензирующими органами с соискателей лицензий и лицензиатов платы за осуществление лицензирования. Лицензия действует бессрочно.

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

Административная ответственность за осуществление лицензируемой деятельности без наличия лицензии предусмотрена различными статьями [Кодекса](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) РФ об административных правонарушениях. Так, например, в соответствии со [ст. 6.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721E36w3Z8N) Кодекса занятие народной медициной без получения разрешения, установленного законом, влечет наложение административного штрафа в размере от 2000 до 4000 руб.

А [ст. 14.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A10wCZDN) 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 лицензией, также наказуемо. В данном случае индивидуальный предприниматель несет ответственность в таком же объеме, как и должностное лицо. Ведение бизнеса с нарушением этих условий грозит административным штрафом в размере от 3000 до 4000 руб. ([п. 3 ст. 14.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A11wCZ6N) Кодекса РФ об административных правонарушениях).

К подобным нарушениям относятся:

- несоблюдение условий, предъявляемых к выпускаемой и реализуемой продукции;

- несоблюдение технических требований к осуществлению лицензируемого вида деятельности;

- осуществление деятельности за пределами территории, указанной в лицензии;

- иные нарушения.

За предпринимательство без лицензии бизнесмен может быть привлечен и к уголовной ответственности. Но только в том случае, если его действия повлекли за собой крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо были связаны с извлечением дохода в крупном размере ([ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1BwCZ7N) Уголовного кодекса РФ).

4.3. Сертификация товаров, работ, услуг

Помимо лицензирования необходимо выполнить требования законодательства о сертификации продукции и услуг. Правовые основы обязательной и добровольной сертификации продукции, услуг и иных объектов регулируются Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEwDZCN) от 27 декабря 2002 г. N 184-ФЗ "О техническом регулировании".

Заявителями [Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEwDZCN) называет физическое или юридическое лицо, которые для подтверждения соответствия принимают декларацию о соответствии или обращаются за получением сертификата соответствия, получают сертификат соответствия. Под декларированием соответствия [Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEwDZCN) понимает форму подтверждения соответствия продукции требованиям технических регламентов. В соответствии со [ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N) Закона N 184-ФЗ декларация о соответствии - документ, удостоверяющий соответствие выпускаемой в обращение продукции требованиям технических регламентов; сертификация - форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов, сводов правил или условиям договоров; сертификат соответствия - документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

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

А обязательное подтверждение соответствия осуществляется в формах:

- принятия декларации о соответствии (далее - декларирование соответствия);

- обязательной сертификации.

Обязательное подтверждение соответствия проводится только в случаях, установленных соответствующим техническим регламентом, и исключительно на соответствие требованиям технического регламента ([ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ5N) Закона N 184-ФЗ). Объектом обязательного подтверждения соответствия может стать только продукция, выпускаемая в обращение на территории России.

[Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEwDZCN) придает равную юридическую силу декларации о соответствии и сертификату соответствия независимо от схем обязательного подтверждения.

[Пункт 2 ст. 28](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381DwCZ1N) 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 прочего.

В обязанности заявителя также входит обязанность указывать в сопроводительной документации сведения о сертификате соответствия или декларации о соответствии, предъявлять в органы государственного контроля (надзора), а также заинтересованным лицам документы, свидетельствующие о подтверждении соответствия продукции требованиям технических регламентов, приостанавливать или прекращать реализацию продукции, если действие сертификата соответствия или декларации о соответствии приостановлено либо прекращено, извещать орган по сертификации об изменениях, вносимых в техническую документацию или технологические процессы производства сертифицированной продукции, и приостанавливать производство продукции, которая прошла подтверждение соответствия и не соответствует требованиям технических регламентов.

Для того чтобы определить, подлежат ли конкретные товары обязательной сертификации, необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2009 г. N 982 "Об утверждении единого перечня продукции, подлежащей обязательной сертификации, и единого перечня продукции, подтверждение соответствия которой осуществляется в форме принятия декларации о соответствии", которым утвержден [Перечень](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6386C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N) товаров, подлежащих обязательной сертификации.

[Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F31B19314B1F66AEwDZCN) не запрещает при наличии нескольких аккредитованных органов по сертификации обращаться в любой из них, поскольку подобные услуги являются платной и достаточно хлопотной процедурой. Выбор аккредитованного органа сертификации по желанию заявителя может способствовать более быстрому и дешевому проведению сертификации, что немаловажно.

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

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

Но несмотря на сложности, которые таит в себе сертификация, пройти ее все-таки необходимо. Ведь речь идет о жизни и здоровье наших сограждан.

[Статья 14.43](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741132w3ZEN) КоАП предусматривает, что нарушение изготовителем или продавцом требований технических регламентов либо подлежащих применению до дня вступления в силу соответствующих технических регламентов обязательных требований к продукции влечет наложение административного штрафа на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, от 20 000 до 30 000 руб.

Если эти действия повлекли причинение вреда жизни или здоровью граждан, имуществу физических либо юридических лиц, государственному либо муниципальному имуществу, окружающей среде, жизни или здоровью животных и растений, то штраф, налагаемый на индивидуального предпринимателя, - от 30 000 до 40 000 руб. с конфискацией предметов административного правонарушения либо без таковой.

Реализация продукции, подлежащей обязательному подтверждению соответствия ([ст. 14.45](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741134w3ZBN) КоАП), без указания в сопроводительной документации сведений о сертификате соответствия или декларации о соответствии влечет наложение административного штрафа на индивидуального предпринимателя в размере от 20 000 до 40 000 руб.

Нарушение порядка маркировки продукции, подлежащей обязательному подтверждению соответствия ([ст. 14.46](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741134w3Z8N) КоАП), влечет наложение административного штрафа на предпринимателей в размере от 10 000 до 20 000 руб.

Если из-за нарушения порядка маркировки был причинен вред жизни или здоровью граждан, имуществу физических или юридических лиц, государственному или муниципальному имуществу, окружающей среде, то штраф составит от 30 000 до 50 000 руб.

Непредставление либо уклонение изготовителя или продавца от представления образцов продукции, документов либо сведений, необходимых для осуществления государственного контроля (надзора) в сфере технического регулирования ([ст. 19.33](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741137w3Z9N) КоАП), влекут наложение административного штрафа на предпринимателей в размере от 40 000 до 50 000 руб.

4.4. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции

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

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6481C3F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N) проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы продукции, перечень продукции, подлежащей санитарно-эпидемиологической экспертизе, устанавливает Приказ Роспотребнадзора от 19 июля 2007 г. N 224 "О санитарно-эпидемиологических экспертизах, обследованиях, исследованиях, испытаниях и токсикологических, гигиенических и иных видах оценок".

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

- предписания главных государственных санитарных врачей или их заместителей, выдаваемые на основании [пп. 4 п. 1 ст. 51](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C7F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381CwCZ3N) Федерального закона от 30.03.1999 N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения";

- определения, вынесенные должностными лицами в соответствии с [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации об административных правонарушениях;

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

Санитарно-эпидемиологические экспертизы, обследования, исследования, испытания и токсикологические, гигиенические и иные виды оценок в целях государственного санитарно-эпидемиологического надзора, лицензирования, социально-гигиенического мониторинга проводятся без взимания платы на основании предписаний и определений, указанных в [п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6481C3F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ2N) настоящего Порядка.

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

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

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

Результаты санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок оформляются в виде экспертного заключения, акта обследования, протокола исследований (испытаний).

Санитарно-эпидемиологическая экспертиза включает:

- проведение экспертизы представленных документов;

- проведение лабораторных и инструментальных исследований и испытаний;

- обследование объекта (при санитарно-эпидемиологической экспертизе объектов).

Для проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы продукции представляются следующие документы:

Для отечественной продукции:

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

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

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

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

- образцы продукции, необходимые для санитарно-эпидемиологической экспертизы;

- потребительская (или тарная) этикетка или их макеты;

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

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

Для импортной продукции:

- документы организации-изготовителя, по которым осуществляется изготовление импортной продукции;

- документы, выданные уполномоченными органами страны происхождения продукции, подтверждающие ее безопасность для человека;

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

- образцы продукции в количестве, необходимом для санитарно-эпидемиологической экспертизы;

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

- потребительская (или тарная) этикетка или их макеты;

- техническое описание продукции с указанием условий применения (использования), другие нормативные и технические документы о составе и условиях применения;

- контракт (договор) или сведения о контракте (договоре) на поставку продукции (при необходимости).

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

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

Для проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы видов деятельности (работ, услуг) представляются заявление о проведении санитарно-эпидемиологической экспертизы или иные основания, указанные в [п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6481C3F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ2N) настоящего Порядка, правоустанавливающие документы или их копии.

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

Жалобы относительно санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок разрешаются в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

И вновь говоря об обязанностях, нельзя не сказать об ответственности за их неисполнение. Административным правонарушениям, посягающим на здоровье, санитарно-эпидемиологическое благополучие населения и общественную нравственность, посвящена [гл. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ3N) Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В соответствии со [ст. 6.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741130w3ZEN) Кодекса РФ об административных правонарушениях за нарушение действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнение санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий предпринимателю грозят предупреждение или наложением административного штрафа в размере от 500 до 1000 руб. либо административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

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

А вот нарушение санитарно-эпидемиологических правил, повлекшее по неосторожности массовое заболевание или отравление людей, приводит в действие уже нормы Уголовного [кодекса](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEwDZCN) РФ. В соответствии со [ст. 236](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E1FwCZ1N) Уголовного кодекса РФ виновный 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 трехсот шестидесяти часов, либо исправительными работами на срок до одного года, либо ограничением свободы на срок до одного года.

То же деяние, повлекшее по неосторожности смерть человека, наказывается обязательными работами на срок до четырехсот восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок от шести месяцев до двух лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Уголовный кодекс РФ предусмотрел ответственность и за производство, хранение, перевозку либо сбыт товаров и продукции, выполнение работ или оказание услуг, не отвечающих требованиям безопасности ([ст. 238](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B698FC2F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E10wCZ1N) Уголовного кодекса РФ).

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, а равно неправомерные выдача или использование официального документа, удостоверяющего соответствие товаров, работ или услуг требованиям безопасности, наказываются 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 до трехсот шестидесяти часов, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Если эти деяния:

а) совершены группой лиц по предварительному сговору или организованной группой;

б) совершены в отношении товаров, работ или услуг, предназначенных для детей в возрасте до шести лет;

в) повлекли по неосторожности причинение тяжкого вреда здоровью либо смерть человека, - то они 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 принудительными работами на срок до пяти лет, либо лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет или без такового.

Если же результатом вышеназванных деяний была смерть двух или более лиц, то они наказываются принудительными работами на срок до пяти лет либо лишением свободы на срок до десяти лет.

4.5. Обязательные медицинские осмотры

В соответствии со [ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C7F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ7N) 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 чиновников, осуществляющих федеральный государственный санитарно-эпидемиологический надзор;

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

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

- осуществлять производственный контроль, в том числе посредством проведения лабораторных исследований и испытаний, за соблюдением санитарно-эпидемиологических требований 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;

- осуществлять гигиеническое обучение работников.

Одной из форм исполнения требований вышеуказанного [Закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C7F21B19314B1F66AEwDZCN) являются обязательные медицинские осмотры. Обязанность проходить медицинские осмотры установлена [ст. 34](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C7F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303919wCZ7N) Закона N 52-ФЗ.

В соответствии со [ст. 34](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C7F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303919wCZ7N) указанного Закона в целях предупреждения возникновения и распространения инфекционных заболеваний, массовых неинфекционных заболеваний (отравлений) и профессиональных заболеваний работники отдельных профессий, производств и организаций при выполнении своих трудовых обязанностей обязаны проходить предварительные, при поступлении на работу, и периодические профилактические медицинские осмотры (далее - медицинские осмотры).

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

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

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

Порядок проведения обязательных медицинских осмотров, учета, ведения отчетности и выдачи работникам личных медицинских книжек определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование в сфере здравоохранения. Министерство здравоохранения и социального развития своим Приказом от 12 апреля 2011 г. N 302н утвердило Перечни вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), а также [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6987C1F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D19wCZDN) проведения обязательных предварительных и периодических медицинских осмотров (обследований) работников, занятых на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными условиями труда.

Приказом Роспотребнадзора от 20 мая 2005 г. N 402 "О личной медицинской книжке и санитарном паспорте" утверждена [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF7986385C7FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z1N) 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.

Например, [ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Cw3Z0N) Федерального закона N 196-ФЗ "О безопасности дорожного движения", вступившая в силу с 31 марта 2014 г., предусматривает:

- внеочередное обязательное медицинское освидетельствование водителей транспортных средств, при проведении обязательного периодического медицинского осмотра которых выявлены признаки заболеваний (состояний), являющихся медицинскими противопоказаниями либо ранее не выявлявшимися медицинскими показаниями или медицинскими ограничениями к управлению транспортными средствами и подтвержденных по результатам последующих обследования и лечения;

- обязательные предварительные, периодические (не реже одного раза в два года), предрейсовые и послерейсовые медицинские осмотры.

В соответствии со [ст. 6.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741130w3ZEN) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях нарушение действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнение санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий влекут предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до пятисот рублей; на должностных лиц - от пятисот до одной тысячи рублей; на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - от пятисот до одной тысячи рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток; на юридических лиц - от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

Глава 5. 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ.

В соответствии с [п. 2 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) 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.

Кроме того, индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных [п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E30w3ZCN) НК РФ, и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками, применяющими патентную систему налогообложения, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых законами субъектов Российской Федерации предусмотрено применение патентной системы налогообложения, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа. Таким документом может быть товарный чек, квитанция или иной документ, подтверждающий прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу). Этот документ выдается в момент оплаты товара (работы, услуги) и должен содержать следующие сведения:

наименование документа;

порядковый номер документа, дата его выдачи;

фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя;

ИНН, присвоенный индивидуальному предпринимателю, выдавшему документ;

наименование и количество оплачиваемых приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

сумма оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты, в рублях;

должность, фамилия и инициалы лица, выдавшего документ, и его личная подпись.

В соответствии с [п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9C688EC0FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1ZAN) 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 приравнивается к порядку расчетов с населением, поскольку население и индивидуальные предприниматели - это граждане.

Под ККТ в [Законе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) 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.

5.1. Как выбрать ККТ

Приобретая ККТ, необходимо учесть требования, предъявляемые к ней [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) N 54-ФЗ, а именно:

1. Модель ККТ, которую использует предприниматель, должна быть внесена в Государственный реестр ([ст. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ2N) Закона N 54-ФЗ). Этот [Реестр](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF9996984C7FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N) утвержден Приказом Федерального агентства по промышленности от 6 марта 2007 г. N 105.

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

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

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

Учтите, что существуют различные виды кассовых аппаратов:

- автономная ККТ;

- пассивная системная ККТ;

- активная системная ККТ;

- фискальный регистратор.

Автономной называется ККТ с ограниченными функциональными возможностями. Расширить эти возможности можно лишь подключив дополнительные устройства ввода-вывода. Они управляются размещенными в контрольно-кассовой машине программами. К автономным относятся и портативные ККМ, работающие и без постоянного подключения к электросети.

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

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

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

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

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

5.2. Приобретение ККТ

5.2.1. Покупка ККТ у генерального поставщика

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

Эталонный образец ККТ - это образец модели ККТ, включенный в Государственный [реестр](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN), прошедший технические испытания, сертификацию и хранящийся в лаборатории эталонных образцов.

Если кассовый аппарат соответствует эталонному образцу, то поставщик устанавливает на ККТ специальный знак в виде объемной голограммы, который используется как средство визуального контроля. Это было установлено [п. 7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC996983C9FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1ZEN) Приложения к Письму Госналогслужбы России от 16 мая 1995 г. N ЮБ-6-14/276 (Положение о порядке продажи, технического обслуживания и ремонта ККТ в РФ, утвержденное Решением ГМЭК по ККМ от 6 марта 1995 г., Протокол N 2/18-95), (в настоящее время - [п. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9E6881C2FF461339121364A9D38C8C46941676183238w1Z8N) в редакции 2002 г.).

В соответствии с [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6985C5F01B19314B1F66AEwDZCN) Правительства от 23 июля 2007 г. N 470 "О регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями", поставщик или центр технического обслуживания наносит на контрольно-кассовую технику знак "Сервисное обслуживание" который является средством визуального контроля. Этот знак устанавливается ежегодно и служит подтверждением технической поддержки.

В 1993 г. было принято [Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C606D44A0F9E0AFD9F6785C7F11B19314B1F66AEwDZCN) Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 9 сентября 1993 г. N 903 "О Государственной межведомственной экспертной комиссии по контрольно-кассовым машинам". Основной задачей Комиссии было определение моделей контрольно-кассовых машин, допускаемых к использованию на территории Российской Федерации, и формирование и ведение Государственного [реестра](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN) контрольно-кассовых машин, используемых на территории Российской Федерации.

В 2004 г. это [Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C606D44A0F9E0AFD9F6785C7F11B19314B1F66AEwDZCN) утратило силу. Функции ГМЭК перешли к Министерству промышленности и торговли Российской Федерации. Затем [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6482C0F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZCN) Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2011 г. N 1168 были внесены изменения в нормативные документы, и ведение Государственного [реестра](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN) контрольно-кассовой техники было передано ФНС России.

Приказом Министерства финансов РФ от 9 августа 2013 г. N 77н был утвержден новый [образец](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6284C3F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) знака "Сервисное обслуживание". Знак "Сервисное обслуживание" представляет собой объемное, голографическое изображение на саморазрушающейся основе, выполненное на фотополимерной пленке. Диаметр знака - 30,2 мм. На знак нанесено трехмерное изображение человека и кассового аппарата, выполненное гравированием на металлизированной основе. Фон знака выполнен в виде сетки земного шара. Сквозная нумерация знака состоит из 7 цифр, нанесенных термотрансферным способом.

Первым шагом предпринимателя к использованию ККТ будет заключение договора с центром технического обслуживания.

На центры технического обслуживания ККТ возлагаются, в частности, обязанности по вводу контрольно-кассовой техники в эксплуатацию, в том числе:

- предпродажная подготовка;

- расконсервация;

- регулировка;

- наладка и входной контроль функциональных характеристик;

- устранение обнаруженных неисправностей;

- установление средств визуального контроля ЦТО, удостоверяющего исправность конкретной ККТ.

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

5.2.2. Приобретение ККТ в специализированной организации

В большинстве случаев индивидуальные предприниматели покупают ККТ в простой торговой фирме, которая, в свою очередь, приобретает аппараты у генеральных поставщиков. В этом случае вам придется везти приобретенный аппарат в ЦТО. Обратите внимание, что торговые фирмы имеют право продавать ККТ только в те регионы, где имеются ЦТО и с которыми у них заключены договоры о принятии 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.

Паспорт контрольно-кассовой техники содержит сведения об этой технике, в том числе отметки о ее регистрации, перерегистрации и снятии с регистрации в налоговом органе, вводе в эксплуатацию, проверке исправности, ремонте, техническом обслуживании, замене программно-аппаратных средств, установке средств визуального контроля, наклеивании марок-пломб и выводе из эксплуатации данной техники.

На корпусе контрольно-кассовой техники должен быть идентификационный знак, который содержит наименование модели контрольно-кассовой техники и ее заводской номер.

После проверки исправности, замены, ремонта или технического обслуживания контрольно-кассовой техники поставщиком либо центром технического обслуживания на эту технику наклеивается марка-пломба, необратимо разрушающаяся или деформирующаяся при попытке ее удаления либо при вскрытии или удалении корпуса контрольно-кассовой техники.

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

5.2.3. Приобретение ККТ, бывшей в употреблении

Приобрести кассовый аппарат можно и у владельца (организации или индивидуального предпринимателя), который уже не использует ККТ. В этом случае продажа производится через ЦТО, где аппарат поставлен на техническое обслуживание, или через продавца ККТ. Для продажи необходима отметка налогового органа о снятии ККТ с учета по месту предыдущей регистрации. При этом [паспорт](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC9C628FC5FF461339121364A9D38C8C46941676183132w1ZFN) версии ККТ не меняется, а к нему просто оформляется дополнительный лист. [Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC986484C9FF461339121364A9D38C8C4694167618353Bw1ZCN) такого листа приведена в Приложении N 8 к Решению ГМЭК по ККМ, Протокол от 18 апреля 2002 г. N 2/67-2002.

5.3. Как зарегистрировать ККТ в налоговых органах

Использовать кассовый аппарат можно только после того, как он пройдет регистрацию в налоговых органах. Как регистрировать ККТ, разъяснено в [Положении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6985C5F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZCN) о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 23 июля 2007 г. N 470.

Приказом Минфина России от 29 июня 2012 г. N 94н утвержден Административный [регламент](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6583C5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) предоставления ФНС государственной услуги по регистрации контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В этом [Регламенте](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6583C5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) приведен исчерпывающий перечень документов, необходимых для предоставления этой государственной услуги.

Для регистрации контрольно-кассовой техники в территориальный налоговый орган представляются заявителем следующие документы:

а) заявление по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z0N), утвержденной Приказом ФНС России от 9 апреля 2008 г. N ММ-3-2/152@ "Об утверждении форм заявления о регистрации контрольно-кассовой техники, книги учета контрольно-кассовой техники и карточки регистрации контрольно-кассовой техники";

б) паспорт контрольно-кассовой техники, подлежащей регистрации территориальным налоговым органом;

в) договор о технической поддержке подлежащей регистрации контрольно-кассовой техники, заключенный заявителем с лицом, обеспечивающим производство, распространение и техническую поддержку модели контрольно-кассовой техники, включая поставку запасных частей (далее - поставщик), или с центром технического обслуживания (далее - ЦТО), уполномоченным поставщиком на осуществление технической поддержки регистрируемой модели контрольно-кассовой техники.

Для перерегистрации (снятия с регистрации) контрольно-кассовой техники в территориальный налоговый орган представляются заявителем следующие документы:

а) заявление по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z0N), утвержденной Приказом ФНС России от 9 апреля 2008 г. N ММ-3-2/152@;

б) паспорт контрольно-кассовой техники, подлежащей перерегистрации (снятию с регистрации);

в) карточка регистрации.

Заявители имеют право направить заявление и документы, необходимые для предоставления государственной услуги, почтовым отправлением, с уведомлением о вручении, представить документы лично или направить в форме электронных документов с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет, включая федеральную государственную информационную систему "Единый портал государственных и муниципальных услуг".

Форма заявления содержится в информационно-телекоммуникационной сети Интернет на официальном сайте ФНС России по адресу: www.nalog.ru, раздел "Контрольная работа", подраздел "Контрольно-кассовая техника".

Для получения бланка заявления заявитель вправе обратиться лично в территориальный налоговый орган, в котором подлежит регистрации контрольно-кассовая техника.

Запрещается требовать от заявителя:

представления документов и информации или осуществления действий, представление или осуществление которых не предусмотрено нормативными правовыми актами, регулирующими отношения, возникающие в связи с регистрацией ККТ;

представления документов и информации, которые уже находятся в распоряжении государственных органов, предоставляющих государственную услугу.

Налоговый орган не позднее 5 рабочих дней с даты представления заявления и необходимых документов регистрирует контрольно-кассовую технику путем внесения сведений о ней в [книгу учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ2N) контрольно-кассовой техники.

Одновременно с регистрацией налоговый орган выдает пользователю карточку регистрации контрольно-кассовой техники, а также возвращает документы, прилагавшиеся к заявлению.

О регистрации, перерегистрации и снятии с регистрации контрольно-кассовой техники делается отметка в паспорте контрольно-кассовой техники, которая заверяется печатью налогового органа.

5.3.1. Проверка документов и работоспособности ККТ

Получив документы, налоговики в течение пяти дней обязаны зарегистрировать кассовый аппарат. Причем за эти же дни инспектор, который занимается регистрацией ККТ, должен встретиться с вами и проверить ваш аппарат. В большинстве налоговых инспекций установлены приемные дни, когда предприниматель может привезти машину для проверки. Впрочем, иногда налоговики сами приезжают туда, где установлены ККТ. Например, регистрируют громоздкие аппараты - скажем, POS-терминалы.

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

- фамилия ИП - владельца ККТ;

- его ИНН;

- заводской номер ККТ;

- порядковый номер чека;

- дата и время покупки;

- стоимость покупки.

Обратите внимание на одну особенность. Если в кассовом чеке вместо фамилии предпринимателя будет указана торговая марка, например магазин "Ягодка", то такой чек недействителен. Именно такую позицию занимают налоговики при проведении проверок, а также специалисты Минфина ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB996187C6FF461339121364wAZ9N) от 5 января 2004 г. N 16-00-17/2). В этом случае к предпринимателю будут применены штрафные санкции за продажу товаров, оказание услуг или выполнение работ без применения кассового аппарата ([ст. 14.5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C35w3ZDN) Кодекса РФ об административных правонарушениях). Эту позицию подтверждают и судьи ([Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DC4C0F9E0AFA9F638FC3FF461339121364wAZ9N) ФАС Поволжского округа от 17 января 2008 г. N А12-10206/07).

5.3.2 Осмотр и фискализация ККТ

Приказом Минфина от 29 июня 2012 г. N 94н утвержден [Регламент](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6583C5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) оказания государственной услуги по регистрации ККТ, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством.

Основанием для начала административной процедуры по осмотру контрольно-кассовой техники является предоставление заявителем в согласованное с территориальным налоговым органом время контрольно-кассовой техники, подлежащей регистрации (перерегистрации), в место проведения осмотра.

Осмотр контрольно-кассовой техники проводится специалистом территориального налогового органа, ответственным за предоставление государственной услуги, совместно со специалистом поставщика контрольно-кассовой техники или ЦТО, в обязательном присутствии заявителя.

В случае если заявителем предполагается применение контрольно-кассовой техники в составе платежного терминала (банкомата), то специалисту территориального налогового органа, ответственному за предоставление государственной услуги, обеспечивается доступ к такой контрольно-кассовой технике для проведения осмотра.

При осмотре контрольно-кассовой техники специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, в целях проверки соответствия контрольно-кассовой техники установленным законодательством требованиям осуществляет следующие действия:

а) обращает внимание на целостность корпуса;

б) проверяет наличие на корпусе контрольно-кассовой техники марки-пломбы, знака "Сервисное обслуживание" и идентификационного знака, который содержит наименование модели контрольно-кассовой техники и ее заводской номер.

При проведении осмотра контрольно-кассовой техники специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, проверяет документы, удостоверяющие право специалиста поставщика или ЦТО на выполнение технического обслуживания и ремонта регистрируемой модели контрольно-кассовой техники, а также проверяются заводские номера контрольно-кассовой техники.

После осмотра контрольно-кассовой техники в установленном порядке осуществляется опломбирование контрольно-кассовой техники маркой-пломбой установленного образца, включение фискального режима контрольно-кассовой техники (далее - фискализация), а также активация накопителя фискальной памяти.

В ходе фискализации контрольно-кассовой техники специалистом территориального налогового органа, ответственным за предоставление государственной услуги, вводится пароль доступа к содержимому фискальной памяти контрольно-кассовой техники.

По завершении фискализации специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, проводит проверку наличия на распечатанных контрольно-кассовой техникой кассовых чеках, сменных и фискальных отчетах реквизитов, соответствующих техническим характеристикам и параметрам функционирования регистрируемой модели контрольно-кассовой техники, а также на соответствие требованиям к кассовым чекам, установленным законодательством Российской Федерации. В ходе проверки для подтверждения факта эксплуатации контрольно-кассовой техники в фискальном режиме отпечатывается чек на произвольную сумму, которая должна быть отражена в сменном и фискальном отчетах.

5.3.3. Карточка ККТ

И наконец, налоговик заполняет вашу карточку регистрации ККТ и подписывает ее у своего начальника. [Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7Fw1ZAN) карточки приведена в Приложении N 3 к Приказу ФНС России от 9 апреля 2008 г. N ММ-3-2/152@.

Основанием для начала административной процедуры по регистрации контрольно-кассовой техники и одновременной выдаче заявителю карточки регистрации является завершение фискализации контрольно-кассовой техники.

Специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, не позднее 5 рабочих дней с даты представления заявления и необходимых документов вносит сведения о регистрации контрольно-кассовой техники в [книгу учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ2N) контрольно-кассовой техники, ведущуюся территориальным налоговым органом, и делает отметки в паспорте контрольно-кассовой техники и учетном талоне контрольно-кассовой техники, которые подписываются специалистом территориального налогового органа с указанием фамилии, имени и отчества, а также заверяются печатью территориального налогового органа.

После внесения сведений о регистрации контрольно-кассовой техники в [книгу учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ2N) и проставления отметки в паспорте контрольно-кассовой техники и учетном талоне контрольно-кассовой техники специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, заполняет карточку регистрации и передает ее на подпись начальнику (заместителю начальника) территориального налогового органа.

Специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, одновременно с регистрацией контрольно-кассовой техники выдает заявителю подписанную начальником (заместителем начальника) территориального налогового органа и заверенную печатью территориального налогового органа карточку регистрации, возвращает документы, прилагавшиеся к заявлению.

Специалист территориального налогового органа, ответственный за предоставление государственной услуги, заверяет представленный заявителем журнал кассира-операциониста.

Сведения о регистрации контрольно-кассовой техники вносятся специалистом территориального налогового органа, ответственным за предоставление государственной услуги, в информационную систему не позднее 5 рабочих дней.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6383C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z1N) "Установлена по адресу" указывается фактический адрес места, где данная ККТ будет использоваться. При использовании ККТ в выездной торговле в карточке помимо указания юридического адреса добавляется "Выездная торговля". Если же впоследствии кассовый аппарат по какой-либо причине передается в другую точку, в которой предприниматель ведет свой бизнес, то в карточку необходимо внести соответствующие изменения. Для их внесения владелец ККТ должен представить в инспекцию ФНС 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.

5.3.4. Могут ли налоговики отказать в регистрации ККТ?

Налоговый орган может и отказать в регистрации ККТ. Исчерпывающий перечень причин для отказа приведен в [п. 31](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6583C5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZCN) Приказа Минфина России от 29 июня 2012 г. N 94н.

Основаниями для отказа в предоставлении государственной услуги являются:

а) представление заявления и документов в ненадлежащий территориальный налоговый орган;

б) представление документов, оформленных в неустановленном порядке, при условии неустранения заявителем недостатков, выявленных территориальным налоговым органом при их рассмотрении;

в) представление неполного комплекта документов, необходимых для предоставления государственной услуги;

г) указание недостоверных сведений в заявлении;

д) предъявление для регистрации модели контрольно-кассовой техники, не включенной в Государственный [реестр](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN) контрольно-кассовой техники или исключенной из Государственного [реестра](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN) контрольно-кассовой техники;

е) истечение нормативного срока амортизации ранее применявшейся контрольно-кассовой техники, исключенной из Государственного [реестра](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN) контрольно-кассовой техники;

ж) предъявление контрольно-кассовой техники, находящейся в розыске;

з) обнаружение неисправности контрольно-кассовой техники, отсутствие марки-пломбы, идентификационного знака, а также средств визуального контроля (знака "Сервисное обслуживание");

и) необеспечение доступа к контрольно-кассовой технике, в том числе необеспечение доступа к контрольно-кассовой технике в составе платежного терминала (банкомата);

к) неявка заявителя в согласованное с территориальным налоговым органом время к месту проведения осмотра контрольно-кассовой техники.

5.4. Учет расходов на приобретение ККТ

Так как кассовые аппараты служат больше года, они являются основными средствами. В стоимость кассового аппарата включается не только сумма, которую вы 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 - 40 000 руб. или менее 40 000 руб., то включать в состав амортизируемого имущества ККТ не нужно. Ее стоимость нужно включить в материальные расходы ([пп. 3 п. 1 ст. 254](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741939w3ZAN) Налогового кодекса РФ) в том отчетном периоде, когда кассовая машина была введена в эксплуатацию.

Если первоначальная стоимость ККТ превышает 40 000 руб., то списать ее на затраты сразу нельзя. В этом случае придется начислять амортизацию ([п. 1 ст. 256](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731F39w3ZCN) Налогового кодекса РФ).

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 кассовые аппараты (код [14 3010020](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9C6383C5FF461339121364A9D38C8C4694167719393Aw1ZFN)) относят к средствам механизации и автоматизации управленческого и инженерного труда. А такая техника попадает в [четвертую амортизационную группу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391FwCZ7N) 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 подержанную 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9E6087C3FF461339121364A9D38C8C4694167618313Aw1ZDN), 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.

В [п. 7 ст. 258](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A39w3ZDN) НК РФ сказано, что организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому [Классификацией](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Очень часто у предпринимателей возникает 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, но при условии соблюдения следующих требований:

- кассовый аппарат введен в эксплуатацию;

- получен счет-фактура, где сумма НДС выделена отдельной строкой;

- кассовый аппарат используется в деятельности, облагаемой НДС.

Пример. 15 января предприниматель приобрел кассовый аппарат за 41 300 руб., в том числе НДС - 6300 руб. Предприниматель уплачивает налоги в соответствии с общим режимом налогообложения и не пользуется освобождением от уплаты НДС. Затраты по вводу в эксплуатацию составили 5310 руб., в том числе НДС - 810 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 39 500 руб. (41 300 - 6300 + 5310 - 810). Эту сумму предприниматель включил в состав материальных расходов за январь. А сумму НДС в размере 7110 руб. (6300 + 810) он предъявил к налоговому вычету.

В том случае если предприниматель пользуется освобождением от уплаты НДС по [ст. 145](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) Налогового кодекса РФ, то есть если его выручка за квартал меньше 2 000 000 руб., или он применяет "упрощенку" или ЕНВД, то принять к вычету из бюджета сумму уплаченного НДС нельзя. Она полностью включается в первоначальную стоимость ККТ.

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

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

- предприниматель осуществляет виды деятельности, в отношении которых применяется ЕНВД, наряду с деятельностью, в отношении которой ЕНВД не применяется.

В этих случаях полностью принять к вычету НДС нельзя. "Входной" НДС нужно распределить пропорционально стоимости проданных товаров, работ, услуг ([п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) Налогового кодекса РФ). Ту часть налога, которая приходится на товары, реализация которых облагается НДС, можно принять к вычету. Ну а оставшаяся сумма налога включается в первоначальную стоимость кассового аппарата. Для расчета этой пропорции берут стоимость проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) того налогового периода, в котором касса была введена в эксплуатацию.

Глава 6. КАК ПРАВИЛЬНО ИСПОЛЬЗОВАТЬ ККТ

Основные правила эксплуатации ККТ определены [Письмом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9A6982CBA24C1B601E11w6Z3N) Минфина России от 30 августа 1993 г. N 104 и [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9E6784C2FF461339121364wAZ9N) Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Несмотря на то что они относятся к расчетам с населением, их можно применять и при расчетах с юридическими лицами.

6.1. Кто может работать на ККТ

Если предприниматель собирается самостоятельно работать на ККТ, то ему придется освоить правила их эксплуатации в объеме технического минимума, а также изучить Типовые [правила](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9A6982CBA24C1B601E11w6Z3N) эксплуатации ККТ. Подготовку кассиров-операционистов по вопросам применения ККТ осуществляют центры технического обслуживания (ЦТО). По окончании подготовки выдается соответствующий документ.

6.2. Документы, которые необходимо составлять

при работе на ККТ

Формы документов, которые нужно составлять при работе с ККТ, установлены [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9E6784C2FF461339121364wAZ9N) Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Учтите, что унифицированные формы, утвержденные этим [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9E6784C2FF461339121364wAZ9N), рассчитаны на организации. Поэтому предпринимателю придется их несколько подкорректировать, чтобы они полностью соответствовали специфике его работы.

С 1 января 2013 г. эти формы не являются обязательными к применению. Поэтому индивидуальный предприниматель может изменить их, 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)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1Z8N).

Акт оформляется в двух экземплярах членами комиссии с обязательным участием представителя контролирующей организации (налогового инспектора). Если предприниматель работает один, то ему придется расписываться и за руководителя, и за бухгалтера, и во всех остальных случаях. Если у предпринимателя есть наемные работники, то комиссия формируется обычным порядком.

Один экземпляр акта как контрольный передается в организацию, обслуживающую и контролирующую контрольно-кассовые машины, второй - остается у предпринимателя.

В Акте фиксируются показания следующих счетчиков:

- контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих счетчиков на нули;

- главного суммирующего счетчика;

- секционных суммирующих денежных счетчиков.

Акт должен подписать представитель контролирующей организации и предприниматель.

На каждый кассовый аппарат открывается журнал кассира-операциониста [(форма N КМ-4)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183438w1Z0N), 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 КМ-5)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183539w1Z1N). Этот журнал, так же как и журнал кассира-операциониста, должен быть прошнурован, страницы пронумерованы, скреплен печатью индивидуального предпринимателя и его подписью.

6.3. Работа на ККТ

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

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

Дата и время на чеках должны соответствовать требованиям, установленным в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E688FC0F61B19314B1F66AEwDZCN) 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. А в конце дня они прикладываются к кассовому отчету.

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

Показатели X-отчета, распечатанного перед началом работы, должны совпадать с цифрами, записанными в графе 9 Журнала кассира-операциониста [(форма N КМ-4)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183438w1Z0N) 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 штрихкоду, подсчет промежуточного итога (когда кассир вводит сумму, полученную от покупателя, и машина считает сдачу), работу со скидками (надбавками) и т.д.

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

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

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

В случае отключения электроэнергии индивидуальный предприниматель обязан приостановить свою работу, так как у него отсутствует возможность применения ККТ. Не допускается при отключении электроэнергии использовать квитанцию по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9A6386C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N) ОКУД N 0700003 вместо контрольно-кассовой машины, так как такая возможность не предусмотрена Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".

Данная позиция подтверждается и Письмами Минфина России от 19 апреля 2005 г. [N 22-3-11/611@](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9C6680C8FF461339121364wAZ9N) и от 13 февраля 2006 г. [N 03-01-15/1-32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA966986C9FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N).

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 КМ-3)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N).

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

- номер производителя, который обычно указывается на самой ККТ и в ее техническом паспорте;

- регистрационный номер ККТ, который отражается в Карточке постановки ККТ на учет, выдаваемой налоговой инспекцией.

[Строка](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618393Ew1ZCN) "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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618393Ew1ZCN) ставится прочерк. В графу "Кассир" ставится табельный номер кассира-операциониста, неправильно пробившего чек. В [табличной части](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618393Ew1ZFN) Акта отражаются номера и суммы каждого чека. Чеки нужно наклеить на лист бумаги или прикрепить к акту.

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

Точно такой же акт составляется в том случае, если покупатель отказался от приобретенного товара и предприниматель вернул ему деньги. Согласно [ст. 19](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688EC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688EC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ7N) Закона N 2300-1). В этом случае покупатель должен написать заявление о возврате денег, в котором должны быть указаны его паспортные данные и причины возврата товара.

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

- товарный чек;

- гарантийный талон;

- контрольная лента, которая должна храниться у предпринимателя не менее 5 лет.

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

Если покупатель возвращает товар в день покупки, то предприниматель ставит подпись на чеке, который был выдан при покупке товара. Затем составляется Акт о приемке товара в произвольной форме. На основании Акта о приеме товара и чека, на котором стоит разрешительная подпись предпринимателя, кассир-операционист выдает покупателю деньги за возвращенный товар. Если предприниматель работает один, то он сам возвращает покупателю деньги. После этого на сумму возврата оформляется Акт о возврате денежных сумм покупателям по [форме N КМ-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N). 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N). Квитанция к приходному ордеру остается у кассира-операциониста для подтверждения факта передачи суммы денег, сданных предпринимателю.

Если предприниматель сам выполняет обязанности кассира-операциониста, то все равно придется оформить приходный кассовый ордер и учесть выручку в кассовой книге. 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 КМ-6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618363Bw1Z8N). 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 нужно обязательно указывать номер и дату приходного ордера. Подписывать Справку-отчет будет только предприниматель. Строки "Сдана в банк" и "Квитанция N" заполняются предпринимателем только в том случае, если выручку он передает инкассатору из банка.

Если у предпринимателя несколько кассовых аппаратов, то на основании Справок-отчетов кассиров-операционистов ему необходимо составить сводный отчет по [форме N КМ-7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618363Cw1Z1N) "Сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручки организации". Она утверждена [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9E6784C2FF461339121364wAZ9N) Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132.

После снятия Z-отчета, определения и проверки фактической суммы выручки делаются записи в Журнале кассира-операциониста [(форма N КМ-4)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183438w1Z0N):

- 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618393Dw1Z1N) Журнала указывается дата снятия Z-отчета. Порядковый номер Z-отчета вносится в графы 4 и 5. В [графе 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618393Cw1Z9N) нужно показать сумму наличных денег, которые кассир-операционист сдал предпринимателю или которые предприниматель изъял 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 графах 7 и 16.

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.

6.4. Устранение неисправности

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

В случае неясного печатания реквизитов на чеке проверяются 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 указываются 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 КМ-8)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618373Fw1ZEN). Специалист ЦТО после осмотра ККТ сделает там запись о проведенных работах, об опломбировании и содержании оттиска клейма.

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

В том случае, если денежные контрольные счетчики или электронная часть ККТ вышли из строя, ККТ придется отправить в ремонт в ЦТО. Об этом делается запись в Журнале 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 КМ-2)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183238w1Z0N). Учтите, если специалисту ЦТО удалось устранить неисправность ККТ по месту ее нахождения, то составлять Акт по [форме N КМ-2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183238w1Z0N) не нужно.

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

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

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

Ситуация окажется гораздо серьезнее, если из строя выйдет фискальная память. Действия по замене блока фискальной памяти расписаны соответствующим [Порядком](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD96618FC7FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1Z8N), утвержденным Решением ГМЭК по ККМ, Протокол от 11 октября 2000 г. N 4/58-2000.

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

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

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

- 36 часов с момента передачи вызова в условиях города;

- 72 часов - в условиях сельской местности.

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

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

6.5. Использование вместо ККТ бланков строгой отчетности

Индивидуальные предприниматели могут не применять ККТ, если оказывают услуги населению, в том числе другим индивидуальным предпринимателям. В соответствии с [п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9C688EC0FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1ZAN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) Закона N 54-ФЗ).

В настоящее время продолжают действовать бланки строгой отчетности, утвержденные еще до вступления в силу [Закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD96648EC1FF461339121364wAZ9N), от 20 апреля 1995 г. [N 16-00-30-33](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF899698FCBA24C1B601E11w6Z3N).

В соответствии с [п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6487C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1ZEN) Постановления Правительства РФ от 6 мая 2008 г. N 359, которым утверждено новое [Положение](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6487C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZDN) об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, формы бланков строгой отчетности, утвержденные до вступления в силу [Постановления](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89F6782C7FF461339121364wAZ9N) Правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 г. N 171, могут применяться до 1 декабря 2008 г., если иное не предусмотрено [абз. 3 п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6487C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z0N) Постановления Правительства РФ от 6 мая 2008 г. N 359.

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

Индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги населению, для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники вправе использовать самостоятельно разработанный документ, в котором должны содержаться реквизиты, установленные [п. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6487C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Dw1ZEN) Положения. Утверждение формы такого документа уполномоченными федеральными органами исполнительной власти не требуется.

Формы бланков строгой отчетности, утвержденные в соответствии с [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89F6782C7FF461339121364wAZ9N) Правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 г. N 171 до вступления в силу [Постановления](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6487C3FF461339121364wAZ9N) Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. N 359, применяются всеми организациями и индивидуальными предпринимателями, оказывающими населению услуги тех видов, в отношении которых эти формы были утверждены ([Квитанция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF99E6087C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z8N) на получение страховой премии (взноса), утвержденная Приказом Минфина России от 17 мая 2006 г. N 80н; [Квитанция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF9986382C2FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZDN) на оплату услуг газификации и газоснабжения, утвержденная Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. N 14н; [Туристская путевка](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9C6080C5FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZBN), утвержденная Приказом Минфина России от 9 июля 2007 г. N 60н; [Залоговый билет](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89B6887C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZEN) и [Сохранная квитанция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89B6887C0FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1Z8N), утвержденные Приказом Минфина России от 14 января 2008 г. N 3н; [Квитанция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF8996880C2FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZAN) на оплату ветеринарных услуг, утвержденная Приказом Минфина России от 9 апреля 2008 г. N 39н).

В соответствии с [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89F6782C7FF461339121364wAZ9N) Правительства N 171 бланк строгой отчетности должен содержать следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа, шестизначный номер и серия;

б) наименование и организационно-правовая форма - для организации;

фамилия, имя, отчество - для индивидуального предпринимателя;

в) место нахождения постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица - иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности);

г) идентификационный номер налогоплательщика, присвоенный организации (индивидуальному предпринимателю), выдавшей документ;

д) вид услуги;

е) стоимость услуги в денежном выражении;

ж) размер оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты;

з) дата осуществления расчета и составления документа;

и) должность, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, его личная подпись, печать организации (индивидуального предпринимателя);

к) иные реквизиты, которые характеризуют специфику оказываемой услуги и которыми вправе дополнить документ организация (индивидуальный предприниматель).

Бланк документа изготавливается типографским способом или формируется с использованием автоматизированных систем.

Изготовленный типографским способом бланк документа должен содержать сведения об изготовителе бланка документа (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж), если иное не предусмотрено нормативными правовыми актами об утверждении форм бланков таких документов.

При заполнении бланка документа должно обеспечиваться одновременное оформление не менее 1 копии, либо бланк документа должен иметь отрывные части, за исключением случаев, когда нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти установлен иной порядок заполнения бланка документа либо все реквизиты документа заполняются типографским способом при изготовлении бланка документа или все либо часть реквизитов документа указываются в электронном виде.

Бланк документа должен заполняться четко и разборчиво, исправления не допускаются. Испорченный или неправильно заполненный бланк документа перечеркивается и прилагается к книге учета бланков документов за тот день, в котором они заполнялись.

Формирование бланков документов может производиться с использованием автоматизированной системы. При этом для одновременного заполнения бланка документа и выпуска документа должно обеспечиваться выполнение следующих требований:

а) автоматизированная система должна иметь защиту от несанкционированного доступа, идентифицировать, фиксировать и сохранять все операции с бланком документа в течение не менее 5 лет;

б) при заполнении бланка документа и выпуске документа автоматизированной системой сохраняются уникальный номер и серия его бланка.

Организации и индивидуальные предприниматели по требованию налоговых органов обязаны представлять информацию из автоматизированных систем о выпущенных документах.

Учет бланков документов, изготовленных типографским способом, по их наименованиям, сериям и номерам ведется в книге учета бланков документов. Листы такой книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и подписаны руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации (индивидуальным предпринимателем), а также скреплены печатью (штампом).

В случае применения документов наличные денежные расчеты без применения контрольно-кассовой техники осуществляются в следующем порядке:

при оплате услуг наличными денежными средствами уполномоченное лицо организации (индивидуальный предприниматель):

заполняет бланк документа, за исключением места для личной подписи (при наличии такого реквизита);

получает от клиента денежные средства;

называет сумму полученных денежных средств и помещает их отдельно на виду у клиента;

подписывает документ (при наличии места для личной подписи);

называет сумму сдачи и выдает ее клиенту вместе с документом, при этом бумажные купюры и разменные монеты выдаются одновременно.

6.6. Когда предпринимателю можно не применять ККТ

Не применять ККТ предприниматели могут только в двух случаях:

- в силу специфики своей деятельности;

- в связи с особенностью своего местонахождения.

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

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

- газеты, журналы и сопутствующие товары в газетно-журнальных киосках;

- ценные бумаги;

- лотерейные билеты;

- проездные билеты и талоны для проезда в городском общественном транспорте;

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

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

- государственные знаки почтовой оплаты по номинальной стоимости;

- мороженое и безалкогольные напитки в розлив в киосках;

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

- овощи и бахчевые культуры вразвал.

Кроме того, не нужна ККТ и при осуществлении:

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

Согласно обновленному Федеральному [закону](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) N 54-ФЗ обходиться без применения ККТ теперь могут и плательщики ЕНВД. Согласно [п. 2.1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A75w1ZDN) Федерального закона N 54-ФЗ, организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, не подпадающие под действие [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) и [3 настоящей статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N), при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных [п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E30w3ZCN) Налогового кодекса РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)). Указанный документ выдается в момент оплаты товара (работы, услуги) и должен содержать следующие сведения:

наименование документа;

порядковый номер документа, дата его выдачи;

наименование для организации (фамилия, имя, отчество - для индивидуального предпринимателя);

идентификационный номер налогоплательщика, присвоенный организации (индивидуальному предпринимателю), выдавшей (выдавшему) документ;

наименование и количество оплачиваемых приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

сумма оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты, в рублях;

должность, фамилия и инициалы лица, выдавшего документ, и его личная подпись.

Работать без ККТ предприниматель может только при соблюдении всех условий, установленных [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEwDZCN) N 54-ФЗ. Например, при продаже газетно-журнальной и сопутствующей продукции предпринимателю нужно вести раздельный учет выручки от продажи газет, журналов и от продажи сопутствующих товаров. Ассортимент сопутствующих товаров должен быть утвержден местными органами исполнительной власти. А доля продажи газет и журналов в общем товарообороте должна составлять не менее 50 процентов.

С 1 января 2013 г. вступили в силу отдельные положения Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C5F11B19314B1F66AEwDZCN) от 25 июня 2012 г. N 94-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Согласно [ст. 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303810wCZDN) Закона N 94-ФЗ в [абз. 1 п. 2.1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A75w1ZDN) Закона N 54-ФЗ внесены изменения, согласно которым от обязательного применения ККТ освобождаются те ИП, которые применяют патентную систему налогообложения (в части видов деятельности, подпадающих под ПСН).

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6482C6F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZDN) Правил продажи отдельных видов товаров, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 19 января 1998 г. N 55. Обратите внимание, что 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.

6.7. Нужно ли применять ККТ нотариусам?

Согласно Письмам МНС России от 14 апреля 2004 г. [N 33-0-11/285@](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB98668EC3FF461339121364wAZ9N) и от 28 мая 2004 г. [N 33-0-11/357@](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB976086C0FF461339121364wAZ9N) нотариусы могут не применять ККТ как при расчетах с организациями, так и при расчетах с населением. Более того, нотариусам не надо применять и бланки строгой отчетности. Дело в том, что эти бланки в ряде случаев заменяют кассовые аппараты. А нотариусы вообще не обязаны применять кассовые машины, а значит, и заменять их чем-то тоже не надо. На вышеуказанные Письма ссылаются и сейчас (к примеру, [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99C648EC3FF461339121364wAZ9N) УФНС по г. Москве от 2 сентября 2008 г. N 22-12/083064).

Свои выводы специалисты Минфина и налогового ведомства основывают на нормах [Основ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6480C8F71B19314B1F66AEwDZCN) законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. N 4462-1. Согласно этому документу, нотариальные действия могут совершать как государственные, так и частные нотариусы. При этом за услуги государственных нотариусов взимается государственная пошлина. Она уплачивается в рублях в банки наличными деньгами на основании квитанции по [форме N ПД-4сб (налог)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A658EC2F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A73w1ZAN) или путем перечисления сумм государственной пошлины с расчетного счета плательщика через банки. Платежные поручения и квитанции представляются только с подлинной отметкой банка. В реестре для регистрации нотариальных действий указывается сумма внесенной пошлины и номер банковского документа. Таким образом, государственные нотариусы ККТ не применяют.

Частные нотариусы за свои услуги взимают плату по тарифам, которые соответствуют размерам государственной пошлины. То есть фактически нотариальные действия частных нотариусов оплачиваются в том же размере, что и государственных нотариусов. Согласно [Основам](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6480C8F71B19314B1F66AEwDZCN) законодательства РФ о нотариате частные нотариусы имеют равные права с нотариусами, работающими в государственных конторах. Поэтому использовать ККМ частному нотариусу при получении оплаты за оказание нотариальных услуг не нужно.

Чтобы оформить приход наличных денег, нотариусам достаточно составить первичный документ - реестр регистрации нотариальных действий. В нем необходимо указать размер тарифа и то действие, за которое он взимается. Кроме того, он должен содержать все реквизиты, которые предусмотрены [ст. 9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZDN) Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

6.8. Ответственность за неприменение ККТ

Ответственность за неприменение ККТ предусмотрена [ст. 14.5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C35w3ZDN) Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В ней говорится, что продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг без применения ККТ влекут за собой наложение на предпринимателя административного штрафа. Неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники, применение контрольно-кассовой техники, которая не соответствует установленным требованиям либо используется с нарушением установленных законодательством порядка и условий ее регистрации и применения, а равно отказ в выдаче по требованию покупателя (клиента) в случае, предусмотренном федеральным законом, документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)) влекут предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от 1500 до 2000 руб.; на должностных лиц - от 3000 до 4000 руб.; на юридических лиц - от 30 000 до 40 000 руб. Напомним, что индивидуальные предприниматели привлекаются к административной ответственности как должностные лица.

О том, что считается неприменением ККТ, указано в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9C688EC0FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6886C2FC1B19314B1F66AEwDZCN).

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

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

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

Аналогичные выводы содержатся и в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AFA9F6485C1FF461339121364wAZ9N) Президиума ВАС РФ от 28 января 2008 г. N 13007/07.

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

6.9. Проверка наличных денежных средств кассы

В целях проверки наличия денежных средств в кассе индивидуального предпринимателя, а также проверки соответствия фактической суммы денежных средств суммам, отраженным в первичных документах кассы, рекомендуем индивидуальному предпринимателю проводить внезапные проверки кассы. Такие проверки проводятся в случае наличия у индивидуального предпринимателя наемных работников, которые занимаются приемом и расходованием денежных средств и оформлением первичных документов кассы (при этом с указанными работниками заключается договор о полной материальной ответственности). Результаты внезапной проверки фактического наличия денежных средств в кассе индивидуального предпринимателя оформляются Актом о проверке наличия денежных средств кассы [(форма N КМ-9)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD9B6281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183838w1ZAN). Акт оформляется в двух экземплярах. Один экземпляр остается у индивидуального предпринимателя, второй - у работника, ответственного за ведение кассовых операций.

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

Глава 7. РАСЧЕТЫ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

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

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

Индивидуальный предприниматель может вести расчеты с контрагентами как в безналичной, так и в наличной форме. Федеральная налоговая служба в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6484C3F21B19314B1F66AEwDZCN) от 21 декабря 2011 г. N АС-4-2/21794@ считает, что индивидуальный предприниматель обязан:

- определять лимит остатка наличных денег;

- хранить на банковских счетах в банках наличные деньги сверх установленного лимита;

- оформлять кассовые операции приходными кассовыми ордерами [(ф. 0310001)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N), расходными кассовыми ордерами [(ф. 0310002)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN);

- обеспечивать наличие кассовых документов и других документов, оформляемых при ведении кассовых операций, в течение сроков, установленных законодательством об архивном деле в РФ;

- вести кассовую книгу [(ф. 0310004)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N).

Добавим также, что в силу [п. п. 1.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ5N), [2.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ5N) Положения о кассовых операциях предприниматель должен определить место совершения кассовых операций, в котором будет храниться сумма наличных денег в пределах установленного лимита, и кто будет оформлять кассовые документы (главный бухгалтер, бухгалтер (другой работник) или сам ИП).

Кроме того, [п. 1.10](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ2N) этого документа установлено, что вести кассовые операции можно с применением программно-технических комплексов, а согласно [п. 1.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZDN) предприниматель должен определить мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия денег.

7.1. Для предпринимателя установлен лимит расчетов

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

Предельный размер расчетов наличными денежными средствами установлен [Указанием](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF8986183C9FF461339121364wAZ9N) Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя".

Предприятия и предприниматели могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются. Предприниматели не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Порядок расчета лимита установлен [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEwDZCN) Банка России от 12 октября 2011 г. N 373-П "О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации".

Для ведения кассовых операций индивидуальный предприниматель устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, после выведения в кассовой книге [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня (лимит остатка наличных денег).

Индивидуальный предприниматель издает об установленном лимите остатка наличных денег распорядительный документ, который хранится в порядке, определенном индивидуальным предпринимателем.

Для определения лимита остатка наличных денег индивидуальный предприниматель учитывают объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

L = V / P x Nc,

где L - лимит остатка наличных денег в рублях;

V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

P - расчетный период, определяемый индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней индивидуального предпринимателя);

Nc - период времени между днями сдачи в банк индивидуальным предпринимателем наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней.

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня Nc равен трем рабочим дням. При определении Nc могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

При отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги индивидуальный предприниматель учитывает объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

L = R / P x Nn,

где L - лимит остатка наличных денег в рублях;

R - объем выдачи наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях;

P - расчетный период, определяемый индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем выдачи наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдачи наличных денег, а также динамика объемов выдачи наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней);

Nn - период времени между днями получения по денежному чеку в банке индивидуальным предпринимателем наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Этот период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней.

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

Накопление индивидуальным предпринимателем наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

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

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

ИП может выдать подотчетному лицу любую сумму, но каждый отдельный платеж, совершенный работником сторонней организации от имени предприятия (по доверенности), не должен превышать установленного предельного размера расчетов. Такое же требование действует, когда подотчетное лицо осуществляет сделки без доверенности, но в интересах своего предприятия, которое впоследствии одобряет его действия, принимая его отчет об израсходованных суммах ([ст. 982](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832391CwCZ6N) ГК РФ).

Предельный размер расчета наличными деньгами по одному платежу установлен [Указанием](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF8986183C9FF461339121364wAZ9N) Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У и составляет по одной сделке 100 тыс. руб.

Расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и гражданином, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее - индивидуальный предприниматель), между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб.

Другими словами, лимит распространяется на индивидуальных предпринимателей в такой же степени, как и на юридических лиц.

7.2. Учет наличных денег

Очень часто у предпринимателей возникает вопрос: как предпринимателю нужно оформлять операции с наличными денежными средствами? После вступления в силу [Положения](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEwDZCN) Банка России от 12 октября 2011 г. N 373-П "О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации" можно дать однозначный ответ - предприниматель должен выполнять те же требования, что и юридическое лицо.

Кассовые операции ведутся у индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников, с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись.

Кассовые операции могут проводиться самим индивидуальным предпринимателем.

Кассовые операции, проводимые индивидуальным предпринимателем, оформляются приходными кассовыми ордерами [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) и расходными кассовыми ордерами [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN).

Индивидуальный предприниматель может вести кассовые операции с применением программно-технических комплексов, в том числе оснащенных функцией приема наличных денег.

Индивидуальным предпринимателем определяются мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег.

Кассовые документы индивидуального предпринимателя оформляются:

главным бухгалтером;

бухгалтером или другим работником (в том числе кассиром);

индивидуальным предпринимателем лично.

В кассовых документах указывается основание для их оформления и перечисляются прилагаемые подтверждающие документы (расчетно-платежные ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N), платежные ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN), заявления, счета, другие документы).

Внесение исправлений в кассовые документы не допускается.

Приходный кассовый ордер [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) подписывается бухгалтером, а при его отсутствии - предпринимателем или кассиром.

Расходный кассовый ордер [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) подписывается предпринимателем и бухгалтером или кассиром.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов предпринимателем кассовые документы подписываются предпринимателем.

Кассир снабжается штампом, содержащим реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции, а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

В случае ведения кассовых операций предпринимателем образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

Кассовые документы, кассовая книга [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств [0310005](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C4694167618333Ew1ZCN) могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации.

Кассовые документы, оформляемые с применением технических средств, распечатываются на бумажном носителе.

Порядок приема наличных денег

Прием наличных денег индивидуальным предпринимателем, в том числе от работников, проводится по приходным кассовым ордерам [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N).

При получении приходного кассового ордера [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) кассир проверяет наличие подписи бухгалтера, а при его отсутствии - наличие подписи предпринимателя и ее соответствие имеющемуся образцу, проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью, наличие подтверждающих документов, перечисленных в приходном кассовом ордере [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N).

Кассир принимает наличные деньги полистным, поштучным пересчетом.

После приема наличных денег кассир сверяет сумму, указанную в приходном кассовом ордере [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N), с суммой фактически принятых наличных денег.

При соответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N), кассир подписывает приходный кассовый ордер [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N), квитанцию к приходному кассовому ордеру [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) и проставляет на ней оттиск штампа, подтверждающего проведение кассовой операции. В подтверждение приема наличных денег вносителю наличных денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N).

При несоответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N), кассир предлагает вносителю наличных денег довнести недостающую сумму наличных денег или возвращает излишне вносимую сумму наличных денег. Если вноситель наличных денег отказался довнести недостающую сумму наличных денег, кассир возвращает ему вносимую сумму наличных денег. Приходный кассовый ордер [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) кассир перечеркивает и передает бухгалтеру, а при его отсутствии - предпринимателю для оформления приходного кассового ордера [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) на фактически вносимую сумму наличных денег.

При ведении индивидуальным предпринимателем кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, оформляется приходный кассовый ордер [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) на общую сумму принятых наличных денег.

Прием остатка наличных денег, полученных под отчет, проводится кассиром по приходному кассовому ордеру [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N).

Порядок выдачи наличных денег

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности индивидуального предпринимателя, проводится по расходным кассовым ордерам [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN).

Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат проводится индивидуальным предпринимателем по расходным кассовым ордерам [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN), расчетно-платежным ведомостям [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N), платежным ведомостям [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN).

Кассир выдает наличные деньги непосредственно получателю, указанному в расходном кассовом ордере [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости) при предъявлении им паспорта или другого документа, удостоверяющего личность, либо при предъявлении получателем доверенности и документа, удостоверяющего личность.

Перед выдачей наличных денег кассир, получив расходный кассовый ордер [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) (ведомость), проверяет наличие подписей предпринимателя и бухгалтера (при отсутствии бухгалтера - наличие подписи предпринимателя) и их соответствие имеющимся образцам, соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью.

При выдаче наличных денег по доверенности кассир проверяет соответствие фамилии, имени, отчества получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN), фамилии, имени, отчеству доверителя, указанным в доверенности, а также соответствие указанных в доверенности и расходном кассовом ордере [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) фамилии, имени, отчества доверенного лица и данных документа, удостоверяющего его личность, данным предъявленного доверенным лицом документа. В расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир делает надпись "по доверенности". Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) (ведомости).

В случае выдачи наличных денег индивидуальным предпринимателем по доверенности, оформленной на несколько выплат, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру (ведомости). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру (ведомости).

При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир подготавливает сумму наличных денег, подлежащую выдаче, и передает расходный кассовый ордер получателю, который указывает получаемую сумму наличных денег (рубли - прописью, копейки - цифрами) и подписывает расходный кассовый ордер.

После выдачи наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир подписывает его.

Для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности индивидуального предпринимателя, работнику под отчет расходный кассовый ордер [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN) оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись предпринимателя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить бухгалтеру, а при его отсутствии - предпринимателю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета бухгалтером, а при его отсутствии - предпринимателем, его утверждение предпринимателем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный предпринимателем.

Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно Расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется предпринимателем и указывается в расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

В последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат, кассир в Расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)) проставляет оттиск штампа или делает надпись "депонировано" напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)) и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

После оформления реестра депонированных сумм кассир заверяет своей подписью расчетно-платежную ведомость [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежную ведомость [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)), реестр депонированных сумм и передает их для сверки соответствия записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)) и подписания бухгалтеру, а при его отсутствии - предпринимателю.

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)) оформляется расходный кассовый ордер [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN), номер и дату которого кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости [0301009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618333Dw1Z9N) (платежной ведомости [0301011](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183333w1ZBN)).

Порядок ведения кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N)

Для учета поступающих в кассу наличных денег, за исключением наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом) и выдаваемых из кассы, юридическое лицо, индивидуальный предприниматель ведут кассовую книгу [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N).

Записи в кассовой книге [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру [0310001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183032w1Z9N) (расходному кассовому ордеру [0310002](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183138w1ZDN)), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги.

Кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N), с данными кассовых документов, выводит в кассовой книге [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и проставляет подпись.

Записи в кассовой книге [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) сверяются с данными кассовых документов бухгалтером, а при его отсутствии - предпринимателем и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились и записи в кассовую книгу [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) не осуществлялись, остатком наличных денег на конец рабочего дня считается сумма остатка наличных денег, выведенная в последний из предшествующих рабочий день, в течение которого проводились кассовые операции.

Лист кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N), оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах.

Нумерация листов кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств [0310005](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C4694167618333Ew1ZCN)), оформляемой с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года.

Распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год.

Листы кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N), оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются.

Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств [0310005](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C4694167618333Ew1ZCN)) подписывается предпринимателем и бухгалтером, а при отсутствии бухгалтера - только предпринимателем и скрепляется оттиском печати (при наличии) индивидуального предпринимателя.

Контроль за ведением кассовой книги [0310004](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N) осуществляет бухгалтер, а при его отсутствии - предприниматель.

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

- имуществу предпринимателя нанесен действительный ущерб;

- имеет место противоправное поведение работника;

- вина работника установлена;

- между противоправным поведением работника, его виной и ущербом, возникшим у предпринимателя, существует связь.

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

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

Перечень случаев, когда работник может быть привлечен к полной материальной ответственности, приведен в [ст. 243](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E1DwCZ1N) Трудового кодекса РФ. Это случаи, когда:

- полная материальная ответственность возложена на сотрудника Трудовым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364wAZ9N) 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 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1Z0N) 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.

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

Согласно [Указанию](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF8986183C9FF461339121364wAZ9N) Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У наличная выручка может использоваться на командировочные и зарплату работникам, а также оплату товаров, работ или услуг. На другие цели расходование выручки запрещается. Ничего не говорится о получении денег на личные нужды ИП.

На официальном сайте Банка России размещен [проект](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613C24A75CB59F29D6084C2FF461339121364wAZ9N) указания "Об осуществлении наличных расчетов".

Данный документ, в частности, уточняет перечень расходов, которые могут быть произведены из выручки, поступившей в кассу организации и индивидуального предпринимателя.

Юридическое лицо или индивидуальный предприниматель вправе расходовать наличные деньги, поступившие в их кассы за проданные товары/оказанные услуги/выполненные работы на:

выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы и выплаты социального характера;

выплаты страховых возмещений по договорам страхования физических лиц, уплативших ранее страховые премии наличными деньгами;

личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;

оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;

выдачу работникам под отчет;

возврат за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;

выдачу наличных денег при осуществлении операций банковскими платежными агентами.

Данным документом также подтвержден действующий предельный размер расчетов наличными деньгами между участниками наличных расчетов (100 тыс. руб.). При этом указанный лимит не распространяется на выплату наличных из кассы на личные нужды индивидуального предпринимателя.

Если указанный документ будет принят, то существующий в настоящее время спорный вопрос кассовой дисциплины ИП о возможности расходования выручки на личные нужды индивидуального предпринимателя будет устранен.

7.3. Ответственность за нарушение лимита

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

Ответственность за данные правонарушения предусмотрена [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) РФ об административных правонарушениях.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью влечет применение штрафных санкций. Обратимся к [ст. 15.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741F30w3Z3N) Кодекса РФ об административных правонарушениях.

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

В то же время даже если ошибка уже совершена, то важно обратить внимание на то, что в соответствии со [ст. 4.5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ5N) КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения административного правонарушения. То есть, чтобы оштрафовать бухгалтера или предприятие за данные нарушения, необходимо, чтобы проверка прошла на предприятии не позднее 2 месяцев со дня совершения административного правонарушения. Если этот срок пропущен, то привлечь к ответственности не удастся. Впрочем, советуем относиться к данным нормам [КоАП](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) РФ серьезно и выполнять требования законодательства, так сказать, "во избежание".

7.4. Безналичные расчеты денежными средствами

Предприниматель может как получать на свой счет выручку, так и осуществлять со счета безналичные выплаты. Обычно при безналичных расчетах используются платежные поручения.

В соответствующем [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ4N) указывается номер платежного поручения (кроме 0). Номер присваивается плательщиком в соответствии с установленным у него порядком нумерации. Номер может быть присвоен банком, если платежное поручение заполняется банком по операциям переводов физических лиц.

Дата платежного поручения проставляется в формате "ДД.ММ.ГГГГ" (например, 16 декабря 2013).

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ4N) "Вид платежа" указывается, каким образом будет осуществлен платеж: "срочно", "телеграфом", "почтой". [Поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ4N) может не заполняться плательщиком. Если поручение передается в банк в электронном виде, то, как правило, данное [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ4N) заполняется автоматически в виде кода, установленного банком.

Сумма пишется с начала строчки с заглавной буквы. Слова "рублей" и "копеек" указываются в соответствующем падеже и не сокращаются. Копейки указываются цифрами.

Ниже эта же сумма указывается цифрами. Рубли от копеек отделяются знаком "-" (например, 152-35). Если сумма в целых рублях, без копеек, то 00 коп. можно не указывать, при этом проставляются сумма платежа и знак равенства "=" (например, 152=). В этом случае в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ7N) "Сумма прописью" копейки также не указываются.

┌───────┐

62 71 │0401060│

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ └───────┘

Поступ. в банк плат. Списано со сч. плат.

4 5 ┌─────┐

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ N 3 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ │ 101 │

Дата Вид платежа └─────┘

Сумма │6

прописью│

│

────────┴───────┬────────────────────┬────────┬────────────────────────────

ИНН 60 │КПП 102 │Сумма │

────────────────┴────────────────────┤ │ 7

8 ├────────┼────────────────────────────

│Сч. N │9

Плательщик │ │

─────────────────────────────────────┼────────┤

│БИК │11

10 ├────────┤

│Сч. N │12

Банк плательщика │ │

─────────────────────────────────────┼────────┼────────────────────────────

│БИК │14

13 ├────────┤

│Сч. N │15

Банк получателя │ │

────────────────┬────────────────────┼────────┤

ИНН 61 │КПП 103 │Сч. N │17

────────────────┴────────────────────┤ │

├────────┼──────┬───────────┬─────────

│Вид оп. │18 │Срок плат. │19

├────────┤ ├───────────┤

16 │Наз. пл.│20 │Очер. плат.│21

├────────┤ ├───────────┤

Получатель │Код │22 │Рез. поле │23

──────────────┬────────────┬─────┬───┴────┬───┴──────┴───┬───────┴───┬─────

104 │ 105 │ 106 │ 107 │ 108 │ 109 │110

──────────────┴────────────┴─────┴────────┴──────────────┴───────────┴─────

24

Назначение платежа

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Подписи Отметки банка

44 45

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

М.П. 43

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ3N) "Плательщик" индивидуальный предприниматель указывает Ф.И.О. полностью (в именительном падеже) и правовой статус (ИП);

если банк получателя платежа или банк-посредник являются иностранным банком, то дополнительно указывается адрес места жительства/регистрации или места пребывания.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZCN) "Банк плательщика" указывается наименование и местонахождение этого банка.

На платежке проставляется банковский идентификационный код (БИК) банка плательщика. БИК присваивается каждому банку при его открытии Банком России и заносится в специализированный Справочник банковских идентификационных кодов участников расчетов, осуществляющих платежи через расчетную сеть Банка России.

Далее указывается номер корреспондентского счета банка плательщика. Если плательщик является клиентом Банка России, то [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZCN) оставляется пустым.

Аналогичным образом указываются наименование и местонахождение банка получателя, его БИК и номер корреспондентского счета.

Если получатель - юридическое лицо, указывается его полное или сокращенное наименование.

Если получатель - индивидуальный предприниматель, указываются фамилия, имя, отчество (в именительном падеже) и правовой статус (ИП).

Если получатель - физическое лицо, указываются фамилия, имя, отчество (в именительном падеже). Если получатель - физическое лицо, занимающееся частной практикой в соответствии с законодательством, указываются фамилия, имя, отчество и вид деятельности (например, нотариус Петров Иван Ильич).

Если перевод денежных средств осуществляется через корреспондентский счет, открытый в другой кредитной организации/другом филиале кредитной организации, или через счет межфилиальных расчетов, указанный в [реквизите](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ6N) "Сч. N" получателя (17) - дополнительно указываются номер счета клиента, наименование и место нахождения (сокращенные) обслуживающей кредитной организации/филиала кредитной организации.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ0N) "Вид операции" указывается шифр платежного поручения. Шифры платежных и расчетных документов устанавливаются Банком России в [Правилах](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6787C4F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZCN) ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях. Для платежного поручения в данном [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ0N) должен быть указан шифр [01](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6787C4F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Ew3Z4N).

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ3N) "Очередность платежа" указывается одна из 5 очередностей, установленных [ст. 855](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313D1BwCZ1N) Гражданского кодекса РФ.

Чаще всего расчеты платежными поручениями предполагают указание следующих групп очередности:

третья очередь - по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы России, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

пятая очередь - по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZCN) "Назначение платежа" указывается назначение платежа, наименование товаров, работ, услуг,

номера и даты договоров, товарных документов,

наличие (отсутствие НДС),

иная необходимая информация.

При оплате платежей в бюджет или таможенных платежей указывается статус плательщика, в частности:

02 - налоговый агент;

09 - налогоплательщик (плательщик сборов) - индивидуальный предприниматель.

В [поле 104](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) указывается показатель кода бюджетной классификации (КБК) в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации.

В [поле 105](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) проставляется значение кода ОКТМО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором территорий муниципальных образований, на территории которых мобилизуются денежные средства от уплаты налога (сбора) в бюджетную систему Российской Федерации.

При оплате налоговых платежей:

Указывается показатель основания платежа, который имеет 2 знака и может принимать следующие значения:

["ТП"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) - платежи текущего года;

["ЗД"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ6N) - добровольное погашение задолженности по истекшим налоговым периодам при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа;

["БФ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ1N) - текущие платежи физических лиц - клиентов банка (владельцев счета), уплачиваемые со своего банковского счета;

["ТР"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ0N) - погашение задолженности по требованию налогового органа об уплате налогов (сборов);

["РС"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) - погашение рассроченной задолженности;

["ОТ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) - погашение отсроченной задолженности;

["РТ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZDN) - погашение реструктурируемой задолженности;

["ВУ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZCN) - погашение отсроченной задолженности в связи с введением внешнего управления;

["ПР"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ5N) - погашение задолженности, приостановленной к взысканию;

["АП"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ4N) - погашение задолженности по акту проверки;

["АР"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ7N) - погашение задолженности по исполнительному документу.

При оплате налоговых платежей в [поле 107](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) проставляется показатель налогового периода, указывающий периодичности уплаты налога (сбора) или конкретную дату уплаты налога (сбора). Если платеж уплачивается ежемесячно, то показатель имеет вид: "[МС](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZDN).XX.YYYY", где XX - номер месяца, за который производится платеж (от 01 до 12), YYYY - год, за который производится уплата (например: [МС](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZDN) марта 2012).

Если платеж уплачивается ежеквартально, то показатель имеет вид: "[КВ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZCN).XX.YYYY", где XX - номер квартала, за который производится уплата (от 01 до 04), YYYY - год, за который производится уплата (например: [КВ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZCN) января 2012).

Если платеж уплачивается один раз в полугодие, то показатель имеет вид: "[ПЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ5N).XX.YYYY", где XX - принимает значение 01 или 02, в зависимости от того, за I или за II полугодие производится платеж, YYYY - год, за который производится уплата (например: [ПЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ5N) февраля 2012).

При уплате налога (сбора) один раз в год показатель имеет вид: "[ГД](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ4N).00.YYYY", где YYYY - год, за который уплачивается платеж (например, [ГД](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ4N).00.2012). Если предусмотрена конкретная дата уплаты платежа, то проставляется эта дата в формате "ДД.ММ.ГГГГ" (например, уплата налога 6 ноября 2012 г. - "06 ноября 2012").

В [поле 108](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) проставляется номер документа, на основании которого осуществляется платеж. В зависимости от того, какое значение имеет [поле 106](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) "Основание платежа", в [поле 108](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) указываются номер следующих документов:

["ТР"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ5N) - номер требования налогового органа об уплате налогов (сборов);

["АП"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ3N) - номер акта проверки;

["АР"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ2N) - номер исполнительного документа и возбужденного на основании его исполнительного производства.

В [поле 109](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) указывается дата документа, на основании которого осуществляется платеж, в формате "ДД.ММ.ГГГГ".

В [поле 110](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZDN) проставляется показатель типа платежа:

["НС"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ3N) - уплата налога или сбора;

["ПЛ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ2N) - уплата платежа;

["ГП"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZDN) - уплата пошлины;

["ВЗ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZCN) - уплата взноса;

["АВ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ5N) - уплата аванса или предоплата;

["ПЕ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ4N) - уплата пени;

["ПЦ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ7N) - уплата процентов;

["СА"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ6N) - налоговые санкции, установленные Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации;

["АШ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ1N) - административные штрафы;

["ИШ"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6180C1F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ0N) - иные штрафы, установленные соответствующими законодательными или иными нормативными актами.

В соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEwDZCN) о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19 июня 2012 г. N 383-П) (с изм. от 15 июля 2013 г.), платежное поручение составляется, принимается к исполнению и исполняется в электронном виде, на бумажном носителе.

Платежное поручение действительно для представления в банк в течение 10 календарных дней со дня его составления.

Платежное поручение на бумажном носителе заполняется с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета. При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления. Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Платежные поручения на бумажном носителе предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры документа должны быть заполнены идентично.

Платежные поручения принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи и оттиска печати, заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати.

Глава 8. КАК ПРИНЯТЬ НА РАБОТУ И УВОЛИТЬ СОТРУДНИКА

Обращаем ваше внимание, что в Трудовой [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) РФ были внесены существенные изменения, которые прибавили работы бухгалтерии и кадровым службам бизнесменов.

Во-первых, предприниматели теперь обязаны вести [трудовые книжки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6484C8F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ6N) своих сотрудников. Раньше же предприниматели были лишены права делать записи в трудовых книжках, а стаж их сотрудников подтверждался лишь трудовым договором.

Коммерсантам также нет необходимости регистрировать все заключенные с сотрудниками соглашения в местных префектурах, как того требовала [ст. 303](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9C6385C0FF461339121364A9D38C8C4694167619373Cw1Z0N) Трудового кодекса РФ.

Трудовой [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) РФ разрешает индивидуальным предпринимателям выступать в роли работодателей. Особенностям труда работников у предпринимателей посвящена [гл. 48](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C1FwCZ2N) Трудового кодекса РФ.

8.1. Какие документы должен представить претендент

при приеме на работу

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

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;

- [трудовую книжку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6484C8F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ6N), за исключением случаев, когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;

- [страховое свидетельство](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ0N) государственного пенсионного страхования;

- документы воинского учета - для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;

- документ об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний - при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки;

- дополнительные документы, если для выполнения работы нужны определенные навыки (например, медицинскую книжку, водительские права и т.д.).

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

Гражданин, который начал работать у предпринимателя не с начала года, должен предъявить справку о доходах с предыдущего места работы. Такая справка составляется по [форме N 2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N), которая утверждена Приказом ФНС России от 17 ноября 2010 г. N ММВ-7-3/611@.

8.2. Как заключить трудовой договор с работником

8.2.1. Общие правила составления трудовых договоров

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

Трудовой договор заключается в двух экземплярах. Один экземпляр хранится у работника, другой - у работодателя. Может случиться так, что трудовой договор будет составлен предпринимателем неверно. Тем не менее он считается заключенным, если работник приступил к работе с разрешения предпринимателя.

По трудовому договору предприниматель должен:

- предоставлять работникам работу, обусловленную трудовым договором;

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

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

- обеспечивать работникам равную оплату за труд равной ценности;

- выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные настоящим [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN), коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами;

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

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

- возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсировать моральный вред в порядке и на условиях, которые установлены настоящим [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN), федеральными законами и иными нормативными правовыми актами;

- исполнять иные обязанности, предусмотренные настоящим [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN), федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями и трудовыми договорами.

Работник должен:

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

- соблюдать правила внутреннего трудового распорядка организации;

- соблюдать трудовую дисциплину;

- выполнять установленные нормы труда;

- соблюдать требования по охране труда и обеспечению безопасности труда;

- бережно относиться к имуществу работодателя и других работников;

- незамедлительно сообщить работодателю либо непосредственному руководителю о возникновении ситуации, представляющей угрозу жизни и здоровью людей, сохранности имущества работодателя.

Как правило, предприниматель может принять на работу человека только с 16-летнего возраста. В соответствии со [ст. 63](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1EwCZ1N) ТК РФ, заключение трудового договора допускается с лицами, достигшими возраста шестнадцати лет.

Лица, получившие общее образование или получающие общее образование и достигшие возраста пятнадцати лет, могут заключать трудовой договор для выполнения легкого труда, не причиняющего вреда их здоровью.

С согласия одного из родителей (попечителя) и органа опеки и попечительства трудовой договор может быть заключен с лицом, получающим общее образование и достигшим возраста четырнадцати лет, для выполнения в свободное от получения образования время легкого труда, не причиняющего вреда его здоровью, и без ущерба для освоения образовательной программы.

8.2.2. Обязательные условия договора

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

1. Фамилия, имя и отчество работника и предпринимателя.

2. Место работы. Предприниматель должен оговорить точный адрес места работы нового сотрудника.

3. Дата начала трудовой деятельности. Указывается та дата, когда работник должен приступить к работе.

4. Срок действия срочного трудового договора. Трудовой договор может быть заключен как на неопределенный, так и на определенный срок. Этот вопрос решается по соглашению сторон ([ст. 304](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C10wCZ0N) Трудового кодекса РФ).

Если работодатель - физическое лицо не является индивидуальным предпринимателем. Если же работодатель является индивидуальным предпринимателем, то срок трудового договора определяется в соответствии со [ст. 58](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ7N) ТК РФ.

Как правило, срочный трудовой договор заключается, когда трудовые отношения не могут быть установлены на неопределенный срок с учетом характера предстоящей работы или условий ее выполнения, а именно в случаях, предусмотренных [ч. 1 ст. 59](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751Fw3Z0N) ТК РФ. В [ч. 2 ст. 59](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7510w3Z3N) перечислены и иные основания заключения срочного договора. Например, по соглашению сторон срочный трудовой договор может заключаться с лицами, поступающими на работу к работодателям - субъектам малого предпринимательства (включая индивидуальных предпринимателей), численность работников которых не превышает 35 человек (в сфере розничной торговли и бытового обслуживания - 20 человек).

Работодатель обязан в трехдневный срок со дня фактического доступа к работе заключить письменный трудовой договор с работником ([ст. 67](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ6N) Трудового кодекса РФ).

Трудовой договор вступает в силу с даты его подписания или с того момента, когда сотрудник приступил к выполнению своих обязанностей, а именно в день, установленный договором, или же на следующий день после вступления договора в силу. Если же сотрудник не приступил к работе без уважительных причин в течение недели от указанной даты, то договор расторгается.

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

5. Наименование должности и конкретная трудовая функция работника.

6. Режим и условия его работы.

Обратите внимание: [ст. 305](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C10wCZ2N) 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).

Сокращенная продолжительность рабочего времени устанавливается:

- для работников в возрасте до шестнадцати лет - не более 24 часов в неделю;

- для работников в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет - не более 35 часов в неделю;

- для работников, являющихся инвалидами I или II группы, - не более 35 часов в неделю.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, - не более 36 часов в неделю в порядке, установленном Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Продолжительность рабочего времени обучающихся в организациях, осуществляющих образовательную деятельность, в возрасте до восемнадцати лет, работающих в течение учебного года в свободное от получения образования время, не может превышать половины норм, установленных [ч. 1 ст. 92](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731Cw3Z7N) для лиц соответствующего возраста.

Для некоторых категорий работников устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени, в соответствии со [ст. 92](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1FwCZCN) Трудового кодекса РФ.

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

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

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

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

Для работника может быть установлена:

- пятидневная рабочая неделя с двумя выходными днями;

- шестидневная рабочая неделя с одним выходным днем;

- рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику.

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

7. Права и обязанности работника и работодателя.

8. Порядок предоставления выходных дней и ежегодных оплачиваемых отпусков.

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

В течение рабочего дня работнику должен быть предоставлен перерыв для отдыха и питания продолжительностью не более двух часов и не менее 30 минут. Время предоставления перерыва и его конкретная продолжительность 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, то они предоставляются в различные дни недели поочередно каждой группе работников.

[Статьей 112](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303C1FwCZ0N) Трудового кодекса РФ установлены следующие нерабочие праздничные дни:

- 1, 2, 3, 4, 5, 6 и 8 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.

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

Кроме того, работодатель обязан на основании письменного заявления работника предоставить отпуск без сохранения заработной платы:

- участникам Великой Отечественной войны - до 35 календарных дней в году;

- работающим пенсионерам по старости (по возрасту) - до 14 календарных дней в году;

- родителям и женам (мужьям) военнослужащих, сотрудников органов внутренних дел, погибших или умерших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы (службы), либо вследствие заболевания, связанного с прохождением военной службы (службы), - до 14 календарных дней в году;

- работающим инвалидам - до 60 календарных дней в году.

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

Месячная заработная плата работника не может быть меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ). В эту сумму не включаются доплаты и надбавки, а также поощрительные, компенсационные и социальные выплаты.

С 1 января 2014 г. МРОТ увеличен до 5554 руб. (Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C2F21B19314B1F66AEwDZCN) от 2 декабря 2013 г. N 336-ФЗ "О внесении изменения в статью 1 Федерального закона "О минимальном размере оплаты труда").

10. Основания для расторжения трудового договора.

11. Сроки предупреждения об увольнении.

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

8.2.3. Дополнительные условия трудового договора

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

- испытательный срок;

- неразглашение служебной или коммерческой тайны;

- обязанность отработать у предпринимателя определенный срок после обучения, оплаченного за счет работодателя;

- заключение договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

Испытательный срок устанавливается для того, чтобы определить, соответствует сотрудник занимаемой должности или нет. Перечень лиц, которым испытательный срок не может быть установлен, перечислен в [ст. 70](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721Aw3Z3N) Трудового кодекса РФ. К ним, в частности, относятся беременные женщины, сотрудники, которым не исполнилось 18 лет, и т.д.

Максимальная продолжительность испытательного срока для главных бухгалтеров и их заместителей составляет полгода, для остальных сотрудников - три месяца. По договоренности между предпринимателем и работником этот срок может быть сокращен. Периоды, когда сотрудник болел или отсутствовал на работе по другим уважительным причинам, в испытательный срок не засчитываются. Обратите внимание, что еще до истечения испытательного срока трудовой договор может быть расторгнут как сотрудником, так и работодателем. Условия расторжения договора приведены в таблице.

В том случае, когда срок испытания истек, а сотрудник все еще продолжает работу, считается, что он выдержал испытание. Следовательно, расторгнуть трудовой договор можно будет только на общих основаниях. Если в трудовом договоре отсутствует условие об испытании, значит, предприниматель принял работника без испытания.

8.2.4. Особенности трудовых договоров,

заключаемых предпринимателями

В содержании трудовых договоров, которые заключают индивидуальные предприниматели, есть и некоторые особенности. Например, [ст. 307](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C11wCZ4N) Трудового кодекса РФ дает бизнесменам возможность закрепить в договоре дополнительные, не предусмотренные [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) основания для увольнения своего работника. В таких случаях трудовой договор должен содержать и условия о размерах и случаях выплаты выходного пособия, и иных компенсаций.

Кроме того, [ст. 306](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771932w3Z3N) Трудового кодекса РФ разрешает предпринимателю в одностороннем порядке менять существенные условия трудового договора, но предварительно предупредив об этом работника не менее чем за 14 календарных дней (а не за 2 месяца, как это установлено в отношении работников организаций).

При этом работодатель - физическое лицо, являющийся индивидуальным предпринимателем, имеет право изменять определенные сторонами условия трудового договора только в случае, когда эти условия не могут быть сохранены по причинам, связанным с изменением организационных или технологических условий труда ([ч. 1 ст. 74](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721Dw3Z8N) ТК РФ).

8.3. Как составить приказ о приеме сотрудника на работу

На основе трудового договора, заключенного с работником, предприниматель составляет приказ (распоряжение) о приеме на работу ([ст. 68](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ2N) Трудового кодекса РФ). Для этого можно использовать стандартную форму Приказа о приеме на работу [(форма N Т-1)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z1N) из Альбома унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты. Эти формы утверждены [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364wAZ9N) 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. Кроме того, в приказе необходимо указать условия приема на работу и характер работы:

- по основному месту работы или по совместительству;

- для выполнения определенной работы или для замещения временно отсутствующего работника и др.

Приказ подписывает сам предприниматель. В трехдневный срок со дня подписания трудового договора копия приказа о приеме на работу выдается работнику под расписку.

8.4. Должностные инструкции

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

- работники знают, что они должны делать;

- предприниматель четко представляет, что и когда он может с них потребовать.

Должностные инструкции разрабатываются по каждой должности с учетом специфики деятельности предпринимателя. При этом главное отличие должностной инструкции от трудового договора - ее направленность не на конкретного работника, а на должность. Например, у предпринимателя может поменяться десяток продавцов, а должностная инструкция для должности продавца останется в прежнем виде. Поэтому иметь должностную инструкцию очень удобно: не надо каждый раз при составлении трудового договора описывать трудовые обязанности работника. Достаточно будет сделать ссылку на соответствующую должностную инструкцию.

В должностную инструкцию включается перечень требований к знаниям работника, квалификационные требования к работнику (образование, стаж работы) и т.д. Самым главным разделом должностной инструкции является перечень обязанностей работника.

В качестве основы для этого раздела инструкции можно использовать Квалификационный [справочник](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B668EC5F41B19314B1F66AEwDZCN) должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA976083C3FF461339121364wAZ9N) 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 новых сотрудников с инструкцией необходимо знакомить непосредственно при приеме на работу одновременно с подписанием трудового договора, в котором дается ссылка на нее. И действовать она будет в таком случае с момента приема на работу.

Для уже работающих сотрудников должностная инструкция вступает в силу непосредственно с даты ознакомления с ней под роспись. Если же подпись работника об ознакомлении со своими должностными обязанностями на инструкции отсутствует, значит, он с содержанием инструкции не ознакомлен и предъявлять к нему претензии за неисполнение указанных в ней требований нельзя. Действует инструкция вплоть до ее отмены предпринимателем.

8.5. Какой договор лучше -

трудовой или гражданско-правовой?

Гражданско-правовой договор - это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении либо прекращении прав и обязанностей ([ст. 420](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313210wCZ1N) 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 (приказов, личных карточек и т.д.). Заключая трудовой договор, предприниматель приобретает множество обязанностей: предоставить работнику отпуск, выплатить пособие по временной нетрудоспособности, а также все иные гарантии и льготы, предусмотренные Трудовым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) РФ.

Одно из их отличий от трудового договора состоит в том, что по гражданско-правовому договору исполняется четко определенное задание. Предметом таких договоров являются определенные результаты - предметы, работы, услуги, фактические или юридические действия, - получаемые заказчиком от исполнителя.

По гражданско-правовому договору важен не процесс работы, а ее результат, который работник обязан сдать заказчику. Из этого следует, что работник сам организует процесс своей работы. Поэтому устанавливать для него фиксированный рабочий день нельзя. В этом случае совершенно неважно, какова продолжительность рабочего дня у такого сотрудника, - главное, чтобы к оговоренному сроку работа была выполнена. Проще говоря, работник трудится, например, по договору подряда - ни о какой ответственности за прогулы, опоздания и т.п. даже речи быть не может.

Аналогичная ситуация и с оплатой труда. По гражданским договорам оплата производится исключительно за результат на основании Акта приемки-передачи выполненных работ (оказанных услуг). Соответственно, отпадает необходимость ежемесячно выплачивать зарплату. Причем размер платы указывается в договоре и не ограничен законодательством.

Работникам, занятым по гражданско-правовым договорам, не надо предоставлять отпуск, оплачивать больничные. Правда, бумажной работы и при таком оформлении не избежать. Помимо самого договора понадобятся также и акты приемки-передачи выполненных работ (оказанных услуг), документы, подтверждающие оплату, и т.п.

Получается, что гражданско-правовой договор намного выгоднее для предпринимателя, чем трудовой. Но вместе с тем работодатели, выбравшие именно этот вид договора, рискуют столкнуться с решением суда, который может признать заключенный с работником договор отнюдь не гражданским, а трудовым. Это возможно, если будет доказано наличие всех признаков трудового договора: постоянное исполнение определенной работы, длительность договора, ежемесячные выплаты вознаграждения.

Суд может сделать это как по требованию трудовой инспекции, так и по настоянию самого работника. Если же это произойдет, то предпринимателю придется предоставить работнику все льготы, предусмотренные Трудовым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN) РФ. В том числе придется выплатить и все недоплаченные суммы - отпускные, больничные, командировочные и прочие.

Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C6F71B19314B1F66AEwDZCN) от 28 декабря 2013 г. N 421-ФЗ в Трудовой кодекс внесены изменения, которые неоднозначно запрещают заключение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем ([ст. 15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Ew3Z4N) ТК РФ).

В [ст. 19.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323F11wCZ6N) Трудового кодекса указано, что признание отношений, возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями может осуществляться:

- лицом, являющимся заказчиком по договору, на основании письменного заявления физического лица, являющегося исполнителем по договору, и (или) не обжалованного в суд в установленном порядке предписания государственного инспектора труда об устранении нарушения [ч. 2 ст. 15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323F10wCZCN) ТК РФ;

- судом в случае, если физическое лицо, являющееся исполнителем по договору, обратилось непосредственно в суд, или по материалам (документам), направленным государственной инспекцией труда, иными органами и лицами, обладающими необходимыми для этого полномочиями в соответствии с федеральными законами.

В случае прекращения отношений, связанных с использованием личного труда и возникших на основании гражданско-правового договора, признание этих отношений трудовыми отношениями осуществляется судом. Физическое лицо, являвшееся исполнителем по указанному договору, вправе обратиться в суд за признанием этих отношений трудовыми отношениями в порядке и сроки, которые предусмотрены для рассмотрения индивидуальных трудовых споров.

Неустранимые сомнения при рассмотрении судом споров о признании отношений, возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями толкуются в пользу наличия трудовых отношений.

Если отношения, связанные с использованием личного труда, возникли на основании гражданско-правового договора, но впоследствии были признаны трудовыми отношениями, такие трудовые отношения между работником и работодателем считаются возникшими со дня фактического допущения физического лица, являющегося исполнителем по указанному договору, к исполнению предусмотренных указанным договором обязанностей.

Что касается страховых взносов, то, в соответствии со [ст. 7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZCN) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ, объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц, в частности в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам).

Исключение составляют только взносы, подлежащие уплате в ФСС РФ, которые не начисляются на вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера.

Таким образом, заключая договор гражданско-правового характера вместо трудового договора, предприниматель не сможет существенно сэкономить на взносах.

8.6. Регистрация во внебюджетных фондах

8.6.1. Фонд социального страхования РФ

Принимая на работу сотрудников, предприниматель становится работодателем. В этом случае ему необходимо зарегистрироваться в Фонде социального страхования РФ (ФСС РФ) в качестве страхователя.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D628EC7F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z5N) регистрации предпринимателей в исполнительных органах ФСС РФ установлен Постановлением ФСС РФ от 23 марта 2004 г. N 27.

Физические лица регистрируются в качестве страхователей в региональном отделении фонда (филиале регионального отделения фонда) по месту жительства.

Регистрация предпринимателей, заключивших трудовой договор с работниками, осуществляется на основании заявления о регистрации, поданного в письменной форме или в форме электронного документа по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6487C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ6N), предусмотренной Административным регламентом ФСС РФ по предоставлению государственной услуги по регистрации и снятию с регистрационного учета страхователей - физических лиц.

В течение 10 дней со дня заключения трудового договора с первым работником предприниматель должен подать заявление о регистрации в отделение ФСС РФ по месту жительства. Заявление подается и в том случае, если с работником заключен договор гражданско-правового характера, согласно условиям которого страхователь обязан уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Заявление о регистрации в качестве страхователя составляется предпринимателем по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6487C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ6N), которая утверждена Приложением N 2 к Административному регламенту Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации и снятию с регистрационного учета страхователей - физических лиц, заключивших трудовой договор с работником, утвержденному Приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 20 сентября 2011 г. N 1054н.

Помимо заявления предприниматель должен представить в ФСС РФ следующие документы:

- паспорт;

- копия свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

- копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- копии трудовых книжек нанятых им работников;

- справка из кредитной организации об открытии банковского счета (если на момент подачи заявления о регистрации страхователю уже были открыты банковские счета в кредитных организациях).

Если заявителем не представлены копия свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, то должностное лицо территориального органа фонда, ответственное за предоставление государственной услуги по регистрации, в срок не позднее одного рабочего дня, следующего за днем поступления заявления о регистрации, запрашивает соответствующие сведения в налоговом органе, в распоряжении которого находятся соответствующие сведения, о чем сообщается заявителю.

Заявитель может по своей инициативе представить в территориальный орган фонда необходимые для регистрации физического лица копии документов.

Копии документов должны быть заверены в установленном порядке.

В случае предъявления физическим лицом подлинников документов копии документов заверяются работниками территориальных органов Фонда. При направлении данных документов через организацию почтовой связи подлинники документов не направляются.

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.

На основании представленных документов отделение ФСС РФ вносит данные о предпринимателе в реестр страхователей и регистрирует его в качестве страхователя:

- по государственному социальному страхованию;

- по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Обязанность регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя, уплачивающего страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, установлена Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C4F21B19314B1F66AEwDZCN) от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ. В соответствии со [ст. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C4F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F18wCZ0N) 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 срок, не превышающий пяти рабочих дней со дня получения последнего из необходимых для регистрации страхователя документов (сведений), страхователю присваивается регистрационный номер, который указывается в уведомлении о регистрации.

Регистрационный номер присваивается страхователю при его первой регистрации и в дальнейшем не изменяется.

Регистрационный номер страхователя формируется как цифровой код, состоящий из десяти цифр, характеризующих слева направо следующее:

а) код территориального органа фонда, зарегистрировавшего страхователя, - 4 знака;

б) уникальный порядковый номер страхователя в реестре территориального органа фонда, осуществляющего регистрацию страхователя, - 6 знаков.

Кроме регистрационного номера страхователю присваивается код подчиненности, указывающий на территориальный орган фонда, в котором страхователь зарегистрирован.

Должностное лицо территориального органа фонда, ответственное за предоставление государственной услуги, вносит данные о зарегистрированном страхователе в реестр страхователей и оформляет в двух экземплярах:

- уведомление о регистрации;

- уведомление о размере страховых взносов.

Это лицо вручает способом, указанным в заявлении о регистрации, или направляет страхователю иным способом, свидетельствующим о дате получения им соответствующих документов, по одному экземпляру уведомления о регистрации и уведомления о размере страховых взносов.

Индивидуальный предприниматель уплачивает в ФСС два вида страховых взносов:

- на страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D628EC7F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Aw3Z1N), указанной в Приложении N 8 к Постановлению ФСС N 27.

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

8.6.2. Пенсионный фонд РФ

На основании Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования" индивидуальные предприниматели должны подавать в органы Пенсионного фонда РФ (ПФР) сведения о стаже и заработке застрахованных лиц.

В целях персонифицированного учета индивидуальный предприниматель может быть зарегистрирован дважды. Во-первых, как самостоятельный хозяйствующий субъект, уплачивающий за себя страховые взносы в фиксированном размере. 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C0F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1FwCZ5N) 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 авторские договоры.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79E6785C7FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z8N) регистрации страхователей, производящих выплаты физическим лицам, в ПФР утвержден Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 13 октября 2008 г. N 296п.

Зарегистрироваться в органах ПФР предпринимателю надо в течение 30 дней с момента заключения вышеуказанных договоров. Регистрация в качестве страхователя физического лица - работодателя осуществляется в течение 5 дней на основании [заявления](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79E6785C7FF461339121364A9D38C8C4694167618313Cw1ZCN) о регистрации страхователя, производящего выплаты физическим лицам, в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации (Приложение 7 к Постановлению Правления ПФР от 13 октября 2008 г. N 296п).

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 документов, подтверждающих наличие у физического лица обязанности уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (трудовой договор, договор гражданско-правового характера, предметом которого являются выполнение работ и оказание услуг, авторский договор, др.).

Заявление о регистрации заполняется в соответствии с [Порядком](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79E6785C7FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z8N), приведенным в Приложении к этому Постановлению.

При регистрации в качестве страхователя физическому лицу - работодателю вручается [уведомление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79E6785C7FF461339121364A9D38C8C46941676183238w1ZBN) о регистрации в территориальном органе Пенсионного фонда Российской Федерации страхователя, производящего выплаты физическим лицам (Приложение 9). Регистрация в качестве страхователей организаций осуществляется независимо от наличия на момент регистрации обязательств по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Страхователи регистрируются и снимаются с регистрационного учета в территориальных органах ПФР.

При регистрации страхователю присваивается регистрационный номер страхователя.

Регистрационный номер страхователя формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр, характеризующих слева направо следующее:

код базового отделения Пенсионного фонда Российской Федерации (XXX);

код района (города) (PPP);

порядковый номер записи о страхователе в территориальном органе ПФР.

Присвоенный страхователю регистрационный номер не может быть повторно присвоен другому страхователю, в том числе после снятия страхователя с учета в территориальных органах ПФР.

Сведения индивидуального (персонифицированного) учета страхователь обязан представлять в орган ПФР по каждому лицу, работающему у него по трудовому или гражданско-правовому договору, на вознаграждение по которому начисляются страховые взносы.

Порядок ведения индивидуального (персонифицированного) учета сведений о застрахованных лицах определен в [Инструкции](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6484C0F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N), утвержденной Приказом Минздравсоцразвития России от 14 декабря 2009 г. N 987н. Сведения по персонифицированному учету страхователи должны сдавать в ПФР ежеквартально не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом. За 9 месяцев - не позднее 15 ноября 2012 г.

Формы документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования и [Инструкция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1AwCZCN) по их заполнению утверждены Постановлением Правления ПФР от 31 июля 2006 г. N 192п.

[**Формы СЗВ-6-1**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N) **и** [**АДВ-6-3**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Aw3Z8N)**.** [Форму СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N) "Сведения о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованного лица" страхователь заполняет по каждому застрахованному лицу, которое в отчетном периоде:

- находилось в отпуске без сохранения заработной платы;

- получало пособие по временной нетрудоспособности;

- работало в условиях, при которых у страхователя возникает необходимость заполнения реквизитов "Территориальные условия труда (код)", "Особые условия труда (код)", "Исчисление страхового стажа", "Условия для досрочного назначения трудовой пенсии".

В [форму СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N) вносятся сведения о страховых взносах, начисленных с вознаграждений застрахованного лица за последние три месяца отчетного периода, а также об особенностях страхового стажа и условий труда за этот период.

Сведения о начисленных страховых взносах страхователь представляет на основании данных бухгалтерского учета, а сведения о страховом стаже - на основании приказов и других документов по учету кадров.

[Форма СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N) сопровождается [формой АДВ-6-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Aw3Z8N) "Опись документов о начисленных и уплаченных страховых взносах и страховом стаже застрахованных лиц, передаваемых страхователем в ПФР".

[**Форма СЗВ-6-2**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z9N) **"Реестр сведений о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованных лиц".** В этой [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z9N) нужно указать сведения о начислении страховых взносов с вознаграждений тех застрахованных лиц, в том числе исполнителей по гражданско-правовым договорам, которые в отчетном периоде имели страховой стаж без перерывов, исполняли обязанности по договору в обычных (нормальных) условиях, не дающих право на оформление досрочной пенсии.

[**Формы СЗВ-6-3**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN) **и** [**АДВ-6-4**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771038w3Z3N)**.** [**Форма СЗВ-6-3**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN) **"Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисляемых плательщиками страховых взносов - страхователями в пользу физического лица"** заполняется один раз в год на каждое застрахованное лицо. Она представляется одновременно со сведениями по [формам СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N), [СЗВ-6-2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z9N) и сопровождается [формой АДВ-6-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771038w3Z3N) "Опись документов сведений о сумме выплат и иных вознаграждений, начисляемых плательщиками страховых взносов - страхователями в пользу физического лица".

В [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN) указывается сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных страхователем в пользу застрахованного лица за отчетный календарный год, с разбивкой по месяцам в рублях и копейках. Отдельно указываются общая сумма выплат и сумма выплат, на которые начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Если застрахованное лицо трудится у страхователя по трудовому договору и гражданско-правовым договорам, на него по итогам года заполняются две [формы СЗВ-6-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN): одна - по трудовому договору, вторая - по гражданско-правовым договорам.

Для каждой категории и типа договора формируется отдельная пачка сведений.

[**Форма АДВ-6-2**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771033w3ZBN) **"Опись сведений, передаваемых страхователем в ПФР"** сопровождает каждую пачку документов с [формами СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N), [СЗВ-6-2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z9N) и [СЗВ-6-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN). Пачка составляется в целом по организации и заполняется в рублях и копейках.

С 2014 г. страховые взносы в отношении каждого физического лица начисляются с суммы, не превышающей 624 000 руб. ([Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C3F01B19314B1F66AEwDZCN) Правительства РФ от 30 ноября 2013 г. N 1101).

[Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6283C1F51B19314B1F66AEwDZCN) Правления ПФР от 28 января 2013 г. N 17п введены две формы отчетности:

[**СЗВ-6-4**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) "Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованного лица";

[**АДВ-6-5**](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A31w3Z3N) "Опись документов сведений о сумме выплат и иных вознаграждений, о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованного лица".

[Форма СЗВ-6-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) сдается ежеквартально в территориальный орган ПФР до 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом. То есть за первый квартал 2014 г. ее нужно представить до 15 мая 2014 г.

[Форма СЗВ-6-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) представляется на бумажном носителе или в электронной форме в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом организации со среднесписочной численностью персонала более 50 человек должны сдавать отчетность по [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) только в электронном виде.

[Форма СЗВ-6-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) заполняется по каждому работнику отдельно. Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721937w3ZDN) фактически заменила три старые - [СЗВ-6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771Dw3Z5N), [СЗВ-6-2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718w3Z9N), [СЗВ-6-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771034w3ZDN).

Изменения в формах вызваны тем, что с 2013 г. организации перечисляют дополнительные страховые взносы на некоторых сотрудников. А именно: на тех, которые заняты на вредных и опасных работах, и при этом у них есть право досрочно выйти на пенсию. Кого из сотрудников относить к такой категории, можно посмотреть в [пп. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303818wCZDN) - [18 п. 1 ст. 27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7518w3Z1N) Федерального закона от 17 декабря 2001 г. N 173-ФЗ. Перечень же должностей утвержден [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364wAZ9N) Кабинета Министров СССР от 26 января 1991 г. N 10. В нем указан [Список N 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z0N) (работники с вредными условиями труда) и [Список N 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C469416761A3539w1ZEN) (работники с тяжелыми условиями труда).

Если на предприятии трудятся люди, имеющие право на досрочную пенсию, то сведения о дополнительных тарифах надо вписать в специальную [таблицу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A30w3Z8N). Заполненные документы формируют отдельные пачки для каждого кода категории работника (скажем, наемный работник) и типа договора (трудовой или гражданско-правовой).

В [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721939w3ZCN) "Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица" колонка "Входящих в базу для начисления страховых взносов, превышающую предельную" заполняется только для таких категорий застрахованных лиц, как [НР](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A71w1Z0N), [ВПНР](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721839w3Z2N) и [ВЖНР](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721834w3ZDN). По прочим категориям застрахованных лиц эта графа остается пустой. Дело в том, что на сумму, превышающую предельную базу, взносы по тарифу 10% начисляются только при использовании основных тарифов, но никак не пониженных.

Если работодатель заполнил [раздел](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A30w3Z8N) "Сведения о сумме выплат, на которые начислены страховые взносы по дополнительному тарифу", то в [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A31w3Z9N) "Период работы за последние три месяца" необходимо проставить соответствующие коды особых условий труда или условий для досрочного назначения пенсии.

А вот порядок заполнения сведений о стаже в [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A31w3Z9N) "Период работы за последние три месяца" остается прежним.

В СЗВ-6-4 теперь есть новый [реквизит](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721938w3Z2N) "Регистрационный номер ПФР в корректируемый период", для заполнения теми работодателями, которые перевелись из одного УПФР в другое. Этот [реквизит](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721938w3Z2N) понадобится не ранее отчетности в ПФР за II квартал 2014 г. Вносятся значения в это [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721938w3Z2N) только при подаче отменяющих или корректирующих сведений.

Адрес для направления информации о состоянии лицевого счета указывать больше не нужно, так как с 2013 г. ПФР прекратил рассылку писем о состоянии лицевых счетов. Для желающих узнать о состоянии своего лицевого счета есть портал госуслуг. Еще эти данные можно получить, обратившись в банк, работающий по соглашению с Пенсионным фондом, или непосредственно в отделение ПФР.

После этого составьте к каждой пачке опись по [форме АДВ-6-5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6381C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A31w3Z3N). Число документов в пачке по-прежнему не может превышать 200 экземпляров.

Поскольку перечень необлагаемых выплат для разных видов обязательного страхования отличается, база, с которой начисляются страховые взносы, в один фонд может достигнуть предельной величины раньше, чем в другой.

В этом случае ПФР предоставит те сведения, которые сформированы в системе персонифицированного учета.

Ответственность за непредставление сведений в установленные сроки или представление неполных и (или) недостоверных сведений установлена [ч. 3 ст. 17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C1FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303811wCZ4N) Закона N 27-ФЗ.

За указанные нарушения органы Пенсионного фонда в судебном порядке могут взыскать со страхователя штраф в размере 10% суммы платежей в ПФР за отчетный период и за истекший календарный год. При этом 10% берутся с суммы платежей в ПФР только в отношении тех застрахованных лиц, за которых вовремя не представлены либо представлены неполные или неточные сведения. На это указал ПФР в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF99E6885C2FF461339121364wAZ9N) от 28 июня 2006 г. N КА-09-26/6784, ссылаясь на [п. 16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB976981C5FF461339121364A9D38C8C4694167618313Cw1ZAN) Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 августа 2004 г. N 79.

8.6.3. Фонд обязательного медицинского страхования РФ

В соответствии с [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6681C9F11B19314B1F66AEwDZCN) от 29 ноября 2010 г. N 326-ФЗ "Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации" (с изменениями и дополнениями), регистрация и снятие с регистрационного учета страхователей, которые производят выплаты физическим лицам, осуществляются в территориальных органах Пенсионного фонда Российской Федерации.

Постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 16 января 2014 г. N 2п утверждена новая [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6884C6F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ3N) расчета РСВ-1 ПФР, которая применяется начиная с I квартала 2014 г. В этой форме введен новый [раздел](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6884C6F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N), предусматривающий отражение персонифицированных сведений о застрахованном лице, отсутствует распределение суммы взносов на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии и пр.

Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6884C6F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ3N) (расчет) заполняется с использованием средств вычислительной техники или от руки печатными буквами шариковой (перьевой) ручкой черного либо синего цвета.

Плательщики представляют Расчет на бумажном носителе, а плательщики, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, представляют Расчет по установленным форматам в форме электронных документов с квалифицированной электронной подписью. Основанием для заполнения Расчета являются данные бухгалтерского учета.

8.7. Как расторгнуть трудовой договор

Трудовой договор, заключенный между предпринимателем и работником, может быть прекращен по тем основаниям, которые указаны в [ст. 77](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1DwCZ2N) Трудового кодекса РФ. Во-первых, трудовой договор прекращается, если закончился его срок. Во-вторых, инициаторами расторжения договора могут выступить:

- работник,

- предприниматель,

- работник и предприниматель одновременно.

В-третьих, трудовой договор может быть прекращен по обстоятельствам, которые не зависят от воли сторон.

И наконец, основанием для прекращения трудового договора может стать отказ работника от продолжения работы. Поводом для этого может послужить:

- изменение существенных условий трудового договора;

- перемещение предпринимателя в другую местность;

- перевод работника на другую должность.

В большинстве же случаев работники увольняются по собственному желанию. При этом они должны письменно предупредить работодателя о своем уходе, подав ему заявление об уходе за две недели до увольнения.

8.8. Как уволить сотрудника по желанию предпринимателя

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

Работодатель может уволить работника лишь в строго определенных случаях. Перечень оснований для такого увольнения дан в [ст. 81](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E10wCZ3N) Трудового кодекса РФ. Все основания для увольнения по инициативе работодателя можно разделить на две группы. В первую войдет увольнение за проступки, а во вторую - увольнение, не связанное с проступками работника.

Даже если у предпринимателя есть все основания для увольнения работника, помните, что в период временной нетрудоспособности этого сделать нельзя. Правда, если работник болеет больше четырех месяцев, то трудовой договор, как правило, расторгается.

8.9. Как оформить увольнение сотрудника

Увольняя сотрудника, предприниматель обязан должным образом оформить приказ о расторжении трудового договора по [форме N Т-8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C46941676183238w1Z8N), 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEwDZCN).

Кроме того, в приказе необходимо указать название, дату и номер документа, на основании которого готовится приказ и прекращается действие трудового договора (заявление работника, медицинское заключение, служебная записка, повестка в военкомат и другие документы).

При увольнении материально ответственного лица к приказу (распоряжению) прилагается документ об отсутствии материальных претензий к работнику.

Далее необходимо составить Записку-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении). Она составляется по [форме N Т-61](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986281C4FF461339121364A9D38C8C4694167618343Fw1ZEN), утвержденной Постановлением Госкомстата России N 1. В ней отражаются все выплаты работнику со стороны предпринимателя, включая расчет оплаты отпуска.

На основании письменного заявления работник в течение трех дней может получить копии нужных документов, связанных с работой (копии приказов о приеме на работу и увольнении, справок о заработной плате и др.).

8.10. Ответственность предпринимателя-работодателя

за нарушение трудового законодательства

Помимо материальной ответственности работника перед предпринимателем, существует и материальная ответственность работодателя перед сотрудником. Прежде всего, предприниматель обязан возместить работнику заработок, не выплаченный в результате:

- незаконного отстранения от работы, увольнения или перевода на другую должность;

- отказа в восстановлении на прежней работе.

За несвоевременную выдачу заработной платы, отпускных и иных платежей в пользу сотрудника предприниматель должен выплатить ему проценты за каждый день просрочки. Размер ежемесячной компенсации не может быть меньше 1/300 учетной ставки Банка России. Конкретный размер должен быть указан в трудовом договоре ([ст. 236](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833w3ZEN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6581C8F01B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации 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 или его ухудшении, а также в необходимости для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение нового или восстановление поврежденного имущества.

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

[Статья 243](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E1DwCZ1N) Трудового кодекса РФ содержит перечень случаев, когда работник несет полную материальную ответственность:

- полная материальная ответственность возложена на сотрудника Трудовым кодексом РФ или другим законом;

- выявлена недостача ценностей, полученных по договору или доверенности;

- ущерб причинен умышленно;

- ущерб причинен в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

- ущерб причинен в результате преступных действий или административного проступка;

- сотрудник разгласил служебную или коммерческую тайну;

- ущерб причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

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

При этом предприниматель не имеет права требовать от работника компенсации неполученных доходов, то есть упущенной выгоды, и к тому же должен еще доказать вину работника в причинении ущерба.

Категории работников, с которыми могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности, приведены в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364wAZ9N) Минтруда России от 31 декабря 2002 г. N 85. К ним относятся:

- работники, которые имеют дело с наличными деньгами (кассиры, контролеры, 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 N 85 указаны [Перечни](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z1N) работ, при выполнении которых работодатель должен заключать договоры о полной индивидуальной и коллективной материальной ответственности.

Важно помнить, что несовершеннолетние работники не несут ответственности за недостачу ценностей, которые им были переданы на основании договора о полной материальной ответственности. Поэтому заключать с ними такие договоры не имеет никакого смысла.

Кроме того, договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, заключенные с работниками, не указанными в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9F6885C0FF461339121364A9D38C8C46941676183038w1Z0N) 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.

Размер ущерба, причиненного предпринимателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям. Их рассчитывают исходя из действующих рыночных цен. Но размер ущерба не может быть ниже покупной стоимости имущества с учетом степени его износа.

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

Порядок взыскания ущерба описан в [ст. 248](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E10wCZ5N) 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 месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание может осуществляться только судом. 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 представляет 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.

Работодатель вправе с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника. Такое право дает ему [ст. 240](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E1CwCZ3N) ТК РФ.

Глава 10. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВЕДЕНИЮ УЧЕТА ДОХОДОВ,

РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ

10.1. Бухгалтерский учет

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN) от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В [ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ7N) Закона N 402-ФЗ сказано, что действие Закона распространяется на индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой.

Однако [ст. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZ3N) Закона о бухгалтерском учете разрешает не вести бухгалтерский учет индивидуальному предпринимателю, лицу, занимающемуся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

Таким образом, ПБОЮЛ может не 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ5N) счетов бухгалтерского учета, использовать первичные документы по установленной форме, если он ведет учет доходов (доходов и расходов или иных объектов налогообложения) в соответствии с налоговым законодательством. Только не следует путать, что речь идет о первичных документах бухгалтерского учета (расчеты, справки, сводные таблицы, карточки по учету основных средств, нематериальных активов и т.д.). В отношении первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственных операций, подлежащих отражению при ведении налогового учета, требования для всех одинаковы. Документы должны быть составлены по установленной форме.

Хотя требования по ведению налогового учета остаются и их необходимо выполнять, но ведение одного налогового учета (книги доходов и расходов) относительно легче ведения даже не сильно сложного бухгалтерского учета организации, уже требующего специальных профессиональных навыков.

10.2. Порядок учета доходов, расходов

и хозяйственных операций

Индивидуальные предприниматели исчисляют и уплачивают налог с полученных доходов в соответствии с [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) "Налог на доходы физических лиц" НК РФ.

Общая система налогообложения применяется, если индивидуальный предприниматель при подаче документов на регистрацию ИП или сразу после получения свидетельства не подал заявление о переходе на УСН, а также если виды деятельности ИП не подпадают под ЕНВД. В некоторых случаях предприниматели делают осмысленный выбор в пользу ОСНО, определяющим фактором здесь являются особенности их деятельности. При выборе общей системы ИП должен уплачивать большое количество налогов, основным из которых является НДФЛ.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, исчисляющих и уплачивающих налог в соответствии с требованиями [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) НК РФ (далее - Порядок учета), утвержден совместным Приказом Минфина России N 86н и МНС России N БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 г.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета разработан в соответствии с [п. 2 ст. 54](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7511w3Z0N) 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.

Для исчисления налоговой базы необходимо обеспечить полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Учет доходов и расходов, а также хозяйственных операций ведется в [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) доходов и расходов и хозяйственных операций, предназначенной для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах.

Если индивидуальный предприниматель исчисляет и уплачивает единый налог в связи с применением упрощенной системы налогообложения, то налоговый учет для исчисления налога ведется с использованием [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) доходов и расходов.

Основные правила учета хозяйственных операций определены [разд. II](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1ZAN) Порядка учета. В данном [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1ZAN) сформулированы общие требования к ведению предпринимателями учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (утв. Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430).

В соответствии с этими правилами учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. Заполнение [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) производится на русском языке. А если первичные документы составлены на иностранном языке или иных языках народов Российской Федерации, то они должны иметь построчный перевод на русский язык.

[Книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) ведется на основании первичных документов позиционным способом и отражает имущественное положение бизнесмена, а также результаты его предпринимательской деятельности за налоговый период. Она может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Но при ведении [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью, указывается и на последней странице пронумерованной и прошнурованной распечатанной [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N), ведущейся в электронном виде.

Исправление ошибок в [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) должно быть обоснованно и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления.

[Книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) 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.

В [Порядке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета доходов и расходов указано, 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) дата 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.

В Законе "О бухгалтерском учете", [ст. 9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZDN), установлено, что обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных [п. 6 настоящей части](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ0N), с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета.

Но при этом в этом перечне обязательных реквизитов отсутствует требование о проставлении ИНН организации, от имени которой составлен документ.

Правда, [п. 5 ст. 169](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A34w3Z9N) Налогового кодекса РФ обязывает проставлять ИНН в счетах-фактурах, но при этом не говорит ничего о других документах.

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 или будет использовать формы первичных учетных документов, разработанные самостоятельно.

Президиум ВАС РФ в своем [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AF99D6281CBA24C1B601E11w6Z3N) 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 [Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AF9976684CBA24C1B601E11w6Z3N) было вынесено Президиумом ВАС РФ от 24 ноября 1998 г. N 512/98. Судебная практика подтверждает данную точку зрения ([Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DC4C0F9E0AF99A6780C4FF461339121364wAZ9N) ФАС Поволжского округа от 23 апреля 2009 г. N А55-9765/2008).

По всей видимости, назрела необходимость внести поправки в [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета, чтобы устранить неясности и противоречия, привести этот документ в соответствие с нормативными документами более высокого уровня.

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.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета устанавливает к индивидуальному предпринимателю и ряд требований не только по принятию к учету внешних документов, но также и по документации, оформляемой самим индивидуальным предпринимателем.

Первичные учетные документы (за исключением кассового чека) должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем.

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

В кассовые и банковские документы вносить какие-либо исправления не допускается. И в остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Глава 11. 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Ew1ZAN) Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуального предпринимателя). [Решением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6687C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2010 г. N ВАС-9939/10 этот [пункт](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Ew1ZAN) был признан не соответствующим Налоговому [кодексу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ и недействующим.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному [главой](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) "Налог на прибыль организаций". На это прямо указано в [п. 1 ст. 221](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381FwCZ2N) "Профессиональные налоговые вычеты" НК РФ.

Полученные доходы отражаются в [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) в полном объеме, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

Их отражение производится в [разд. I](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C46941676183439w1ZEN) книги учета. При этом в доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

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

Налоговый кодекс РФ в [ст. 252](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831321DwCZ6N) признает расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под документально подтвержденными расходами понимают 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета. При этом [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) 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.

[Решением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6687C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2010 г. N ВАС-9939/10 такой подход признан не соответствующим Налоговому [кодексу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ и недействующим.

Однако Минфин придерживается иной позиции, которая изложена в Письме от 9 февраля 2011 г. N 03-04-08/8-23.

В соответствии с [абз. 1 п. 1 ст. 221](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381FwCZ2N) Кодекса самозанятые физические лица имеют право при исчислении налоговой базы по НДФЛ на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

То есть для включения расходов в сумму профессионального налогового вычета требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов.

В [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) Налогового кодекса не конкретизируется налоговый период, в котором могут быть учтены произведенные расходы, следовательно, такие расходы могут учитываться в составе профессионального налогового вычета в текущем или в последующих налоговых периодах.

Но не все предприниматели работают круглый год. Работа многих из них носит сезонный характер. Да и при работе круглый год иногда возникают такие затраты, которые произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам.

В этом случае они и учитываются в учете как расходы будущих периодов, и включаются в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы.

Индивидуальный предприниматель может иметь и объекты основных средств, которые использует для производственных нужд.

Стоимость этих объектов погашается путем начисления амортизации. При этом начисление амортизации 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.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831321FwCZ1N) Налогового кодекса РФ:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) амортизационные отчисления;

4) прочие расходы.

11.1. Материальные расходы и расходы на оплату труда

Что относится к материальным расходам и порядок их учета оговорены [разд. IV](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Dw1Z1N) Порядка учета.

Наряду с сырьем, материалами, комплектующими, инвентарем, топливом и другими расходами к материальным расходам относятся и расходы на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

При этом к выполненным работам (оказанным услугам) относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций и (или) индивидуальных предпринимателей по перевозкам грузов.

Предприниматель должен учесть, что стоимость товарно-материальных ценностей, включая посреднические вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с их приобретением, определяется исходя из цен их приобретения без учета НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС, и налогов, включаемых в расходы в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ.

В соответствии со [ст. 167](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741838w3Z2N) "Момент определения налоговой базы" НК РФ моментом определения налоговой базы будет 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 можно принять предъявленный поставщиком НДС, не дожидаясь оплаты.

Пример. Индивидуальный предприниматель занимается оптовой торговлей строительными материалами. В текущем году им были приобретены ЖБИ на общую сумму 1 180 000 руб., в том числе НДС 18% - 180 000 руб. Все ЖБИ были реализованы и оплачены покупателями, поэтому в [разд. I](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C46941676183439w1ZEN) книги учета в качестве материальных расходов будет отражена сумма в размере 1 000 000 руб. (1 180 000 руб. - 180 000 руб.).

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 на добавленную стоимость не превысила в совокупности двух миллионов рублей, то в соответствии со [ст. 145](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) Налогового кодекса РФ он имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

А [ст. 149](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ5N) 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.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям, приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в [п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZDN) НК РФ.

Стоимость выполненных работ (оказанных услуг), относимых к материальным расходам, определяется исходя из цен, установленных сторонами без учета суммы НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС. Сумма НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) в связи с осуществлением предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в [п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZDN) НК РФ.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, учитывается в стоимости или принимается к вычету в соответствии с [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) НК РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель предоставляет в аренду нежилое помещение на территории РФ двум организациям: российской и иностранной организации, аккредитованной в РФ. В соответствии с [п. 1 ст. 149](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N) НК РФ, предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) НДС. При этом индивидуальный предприниматель в соответствии с договорами аренды несет расходы, связанные с обслуживанием нежилых помещений, в частности по приобретению электроэнергии.

За январь текущего года электроснабжающая организация выставила индивидуальному предпринимателю счет-фактуру за электроэнергию в сумме 21 240, в том числе НДС 18% - 3240 руб.

Индивидуальный предприниматель ежемесячно выставляет арендаторам за аренду:

1) российской организации - 35 400 руб., в том числе НДС - 5400 руб.;

2) иностранной организации - 50 000 руб. без НДС.

Таким образом, к материальным расходам будет отнесена стоимость услуг за электроэнергию, рассчитанная следующим образом:

1. Доля выручки, приходящейся на аренду помещения российской организации:

(35 400 руб. - 5400 руб.) / (35 400 руб. - 5400 руб. + 50 000 руб.) x 100% = 37,5%.

2. Сумма НДС, которая будет принята индивидуальным предпринимателем к вычету (относящаяся к российской организации):

3240 руб. x 37,5% : 100% = 1215 руб.

3. Величина материальных расходов по электроэнергии за январь текущего года:

21 240 руб. - 1215 руб. = 20 025 руб.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета предусматривает, что материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

[Статьей 221](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381FwCZ0N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) "Налог на прибыль организаций".

В расходы на оплату труда включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной форме, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

1) суммы начисленной и фактически выплаченной заработной платы;

2) начисленные и фактически выплаченные суммы стимулирующего и компенсационного характера (например, денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника);

3) стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых в порядке натуральной оплаты труда;

4) суммы вознаграждений по заключенным договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским договорам;

5) другие виды начислений (выплат), произведенных в пользу работника в соответствии с трудовым договором.

Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда работникам доходов и удержанных с них налогов производится в [разд. V](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C46941676193233w1ZBN) книги учета.

Очень часто индивидуальные предприниматели, стремясь снизить налогооблагаемую базу по НДФЛ, задают вопрос относительно того, может ли индивидуальный предприниматель сам себе начислять зарплату?

Индивидуальные предприниматели не могут выступать по отношению к себе в качестве работодателей, то есть они не вправе сами себе начислять и выплачивать заработную плату. Согласно [Письму](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF998618EC2FF461339121364wAZ9N) Роструда от 27 февраля 2009 г. N 358-6-1 деятельность гражданина в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица (с привлечением третьих лиц или нет) трудовой деятельностью по смыслу трудового законодательства не является, и он не вправе сам себе начислять и выплачивать заработную плату.

Таким образом, и заключить трудовой договор с самим собой индивидуальный предприниматель не может. Следовательно, предприниматели не вправе включать в состав указанных расходов затраты на ее выплату.

11.2. Учет основных средств, нематериальных активов

и порядок их амортизации

Учет основных средств и нематериальных активов оговорен соответственно [разд. VI](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618313Bw1ZAN) и [VII](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618313Aw1Z0N) Порядка учета доходов и расходов индивидуального предпринимателя.

Как и по основным средствам организаций, первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного индивидуальным предпринимателем для осуществления своей деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ.

Если основное средство используется в деятельности по операциям, не облагаемым НДС, то сумма налога, уплаченного поставщикам, включается в первоначальную стоимость.

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.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел оборудование для хлебопекарного производства. Стоимость оборудования составляет 2 360 000, в том числе НДС 18% - 360 000 руб. Оборудование было доставлено транспортной организацией за 5900 руб., в том числе НДС 18% - 900 руб.

Таким образом, первоначальная стоимость данного оборудования составит 2 005 000 руб. (2 360 000 руб. - 360 000 руб. + 5900 руб. - 900 руб.).

Напомним, что формы первичных документов по учету основных средств утверждены [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9E6087C3FF461339121364wAZ9N) Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств". С 2013 г. применение унифицированных форм ПУД не обязательно. Если ИП разработает свой документ, в нем должны присутствовать обязательные реквизиты в соответствии с [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN) N 402-ФЗ. Единицей учета является инвентарный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, либо же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел компьютер для целей осуществления предпринимательской деятельности. В документе, представленном поставщиком, отдельно отражена стоимость монитора, системного блока, блока бесперебойного питания, клавиатуры:

монитор - 15 900 руб., в том числе НДС 18% - 2425,42 руб.;

системный блок - 29 440 руб., в том числе НДС 18% - 4490,85 руб.;

блок бесперебойного питания - 4236 руб., в том числе НДС 18% - 646,17 руб.;

клавиатура - 472 руб., в том числе НДС 18% - 72 руб.

Учитывая, что все приспособления и принадлежности стандартной комплектации персонального компьютера (монитор, системный блок, блок бесперебойного питания, клавиатура) представляют собой комплекс конструктивно сочлененных предметов и способны выполнять свои функции только в составе комплекса, они учитываются отдельным инвентарным объектом (Письма Минфина России от 2 июня 2010 г. [N 03-03-06/2/110](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF79C6887C5FF461339121364wAZ9N), от 14 ноября 2008 г. [N 03-11-04/2/169](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99C6181C6FF461339121364wAZ9N)).

Таким образом, все составляющие будут отражены в одном объекте стоимостью 42 413,56 руб. (15 900 руб. - 2425,42 руб. + 29 440 руб. - 4490,85 руб. + 4236 руб. - 646,17 руб. + 472 руб. - 72 руб.).

В то же время в [п. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6186C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZDN) ПБУ 6/01 написано, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разные сроки полезного использования, эти части учитываются как самостоятельные инвентарные объекты.

Компьютер в сборе, учитываемый как отдельный объект основных средств, стоит дорого. Но если принять к учету его части с разными сроками полезного использования стоимостью до 40 000 руб., то эти части можно единовременно списать на расходы.

Такие действия практически всегда приводят к спору с налоговыми органами.

При этом арбитражная практика показывает, что у организаций, которые не боятся отстаивать свою позицию в суде, есть хорошие шансы выиграть такой спор (Постановления ФАС Поволжского округа от 26 января 2010 г. по делу [N А65-8600/2009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DC4C0F9E0AF89B648EC6FF461339121364wAZ9N), от 15 апреля 2009 г. по делу [N А55-12150/2008](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DC4C0F9E0AF99A6282C8FF461339121364wAZ9N), ФАС Уральского округа от 17 февраля 2010 г. [N Ф09-564/10-С3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601D9480F9E0AFE9F6283C6F41B19314B1F66AEwDZCN) (по этому решению ВАС РФ не нашел оснований для пересмотра - [Определение](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AFE9A638FC9F21B19314B1F66AEwDZCN) ВАС РФ от 28 июня 2010 г. N ВАС-7601/10)).

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 требуется существование приносить предпринимателю доход, а также надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и (или) исключительного права бизнесмена на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Как и по основным средствам, первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) 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 квалификацию и способность к труду.

У индивидуального предпринимателя, приобретающего основное средство или нематериальный актив, возникает вопрос: в каком порядке ему перенести стоимость приобретенных объектов на себестоимость продукции.

Для этого, во-первых, необходимо, чтобы объект считался амортизируемым имуществом.

А к амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. Но что же делать с объектами основных средств, которые стоят менее 40 000 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741939w3ZAN) НК РФ.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел сейф для хранения наличных денежных средств. Стоимость сейфа составляет 11 800 руб., в том числе НДС 18% - 1800 руб.

Срок полезного использования сейфа более 12 месяцев, первоначальная стоимость - 10 000 руб. (11 800 руб. - 1800 руб.). Учитывая, что первоначальная стоимость не удовлетворяет условию "стоимостью более 40 000 руб.", данное имущество не признается амортизируемым.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) 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 или имущество приобретено (создано) с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

Как и в учете основных средств, и у 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) основных средств утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел компьютер для целей предпринимательской деятельности. В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ 1 января 2002 г. N 1, срок полезного использования компьютеров составляет от трех до пяти лет включительно (компьютеры входят в [третью амортизационную группу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A19wCZ2N)).

Индивидуальный предприниматель решил установить срок полезного использования 37 месяцев (3 г. x 12 мес. + 1 мес.).

По нематериальным активам срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Если по каким-то причинам срок полезного использования по некоторым объектам нематериальных активов установить невозможно, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности индивидуального предпринимателя).

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета предоставляет индивидуальным предпринимателям право начисления амортизации только линейным методом. Сумма амортизации определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, начиная с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором этот объект был введен в использование.

Сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по формуле:

K = (1 : n) x 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 57 800 руб. Срок его полезного использования составляет 40 месяцев.

Отсюда ежемесячная норма амортизации по объекту составит:

1 : 40 мес. x 100% = 2,5%.

А ежемесячная сумма амортизации будет рассчитана следующим путем:

57 800 руб. x 2,5% : 100% = 1445 руб.

Но не всегда удается приобрести новый объект основных средств. Часто выгоднее приобрести объекты, уже бывшие в эксплуатации. Тогда срок полезного использования такого объекта можно определить с учетом срока эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета предлагает для такого расчета использовать формулу:

K = (1 : (n - т) x 100%,

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - 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 55 000 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 мес. x 100% = 2,63%.

Исходя из этого, ежемесячная сумма амортизации по объекту будет рассчитана в размере:

55 000 руб. x 2,63% : 100% = 1446,5 руб.

Срок использования объекта предыдущим собственником подтверждается Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий) [(форма N ОС-1)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9E6087C3FF461339121364A9D38C8C4694167618313Aw1ZDN), который составляет продавец при реализации основного средства.

Если производство индивидуального предпринимателя носит сезонный характер, то сумма амортизации по основным средствам начисляется равномерно в течение налогового периода.

При этом начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества производится независимо от результатов предпринимательской деятельности коммерсанта до полного погашения стоимости имущества либо до прекращения права собственности.

То есть начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования основных средств, хотя есть ситуации, которые являются исключением из этого правила.

Начисление амортизации можно приостанавливать на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо их неиспользования при осуществлении предпринимательской деятельности.

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

11.3. Прочие расходы

Составу прочих расходов посвящен [разд. XI](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Aw1Z9N) 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.

А также арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке; расходы на оплату информационных услуг, в частности, приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, необходимых для осуществления деятельности, а также информационных систем (например, "Консультант", "Гарант" и иных аналогичных систем) при наличии подтверждающих документов об их использовании; расходы на рекламу, а также другие расходы.

В [Порядке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета ничего не сказано о нормировании отдельных расходов, например расходов на рекламу, а мы знаем, что расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в [абз. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1C38w3ZDN) - [4 п. 4 ст. 264](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741A33w3ZFN) НК РФ, осуществленные им в течение отчетного периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со [ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ5N) НК РФ.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета принят в связи с введением [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) "Налог на прибыль организаций". Исходя из этого, индивидуальный предприниматель также обязан учитывать такие расходы с уменьшением налогооблагаемой базы в пределах установленных норм.

Другим видом нормируемых расходов являются расходы на уплату процентов по кредитам и займам.

Согласно [пп. 2 п. 1 ст. 265](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C38w3ZBN) НК РФ расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами в пределах норм, определяемых в порядке, установленном [ст. 269](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381DwCZ0N) НК РФ.

Следует отметить, что [ст. 269](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381DwCZ0N) НК РФ предлагает два способа нормирования процентов. При первом способе расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида 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 (выданы в той же валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения).

Сумма фактически начисленных процентов сравнивается со средним уровнем процентов. В соответствии с [п. 1 ст. 269](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381DwCZ3N) НК РФ в состав расходов включается только та часть начисленных процентов, которая не отклоняется от среднего уровня процентов более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика применяется второй способ.

Предельная величина процентов, признаваемых расходом, может быть рассчитана исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на определенный коэффициент, установленный законодательством РФ.

С 1 января 2011 г. по 31 декабря 2013 г. включительно для расчета предельной величины учитываемых в целях налогообложения процентов ставка рефинансирования Банка России увеличивается в 1,8 раза при оформлении долгового обязательства в рублях ([п. 1.1 ст. 269](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731F34w3Z9N) НК РФ). Этот же коэффициент сохраняется на 2014 г.

При расчете предельной величины учитываемых при налогообложении процентов под ставкой рефинансирования Банка России понимается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования Банка России, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

- в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования Банка России, действующая на дату признания расходов в виде процентов ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF999648FC1FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 17 марта 2009 г. N 03-03-06/1/154).

11.4. Спорные и не учитываемые при расчете налога расходы

На страницах данной книги уже упоминались расходы, в отношении которых возникают споры с налоговыми органами. Поэтому мы не будем повторять их вновь, а попытаемся сформулировать общий принцип, согласно которому принятие расходов индивидуального предпринимателя, применяющего общую систему налогообложения, при исчислении налога вызывает жаркие баталии.

"Камнем преткновения" становятся расходы, которые сложно разграничить между предпринимательской деятельностью гражданина и его личными нуждами.

Исходя из общего правила законодательства о налогах и сборах лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. А вот обязанность представить факты, свидетельствующие о налоговом правонарушении и виновности лица, возложена на налоговые органы.

Немало вопросов возникают и по поводу учета при исчислении НДФЛ налога на добавленную стоимость. Ведь налог, начисляемый за один период, автоматически будет уплачен только в другом периоде. Данную ситуацию пытались в частных ответах прокомментировать и московские налоговики.

Причем ряд ответов были написаны словно с целью запутать налогоплательщика, так как, описывая общий порядок учета доходов и расходов, налоговики упорно избегали высказать мнение конкретно об учете НДС, начисленного налогоплательщиком в бюджет.

В частности, в Письмах УМНС России по г. Москве от 18 апреля 2002 г. [N 27-11н/17974](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFC9E6682C6FF461339121364wAZ9N) и от 23 мая 2002 г. [N 27-11н/23894](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFD966086C2FF461339121364wAZ9N) указывалось следующее.

Индивидуальный предприниматель при заполнении декларации по налогу на доходы физических лиц на основании данных [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) отражает всю сумму поступлений от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг с учетом, в частности, НДС.

Сумма оплаченного НДС индивидуальным предпринимателем, являющимся плательщиком НДС, при закупке товара, выполнении работ и оказании услуг отражается в [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD966686C4FF461339121364A9D38C8C46941676183732w1ZBN) "Прочие расходы" данного Приложения. При этом в [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD966686C4FF461339121364A9D38C8C46941676183732w1Z8N) "Материальные расходы" сумма расходов, направленная на осуществление предпринимательской деятельности, отражается без учета НДС.

Предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС, в [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD966686C4FF461339121364A9D38C8C46941676183732w1Z8N) "Материальные расходы" Приложения вносят сумму расходов с учетом НДС.

18 декабря 2002 г. вышло Письмо уже МНС России N 04-2-01/447-АС185, на основании которого московские налоговики выпустили [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC05B63CB59F29B628FC1FD1B19314B1F66AEwDZCN) УМНС России по г. Москве от 9 января 2003 г. N 27-08н/1650 "О налогообложении индивидуальных предпринимателей".

В нем говорится, что поскольку индивидуальные предприниматели являются плательщиками налога на добавленную стоимость, то при определении ими доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг).

При определении расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщику поставщиком товаров (работ, услуг, имущественных прав), согласно [п. 19 ст. 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323810wCZDN) Налогового кодекса РФ и [п. 47](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Aw1ZAN) Порядка учета, если иное не предусмотрено (в случае когда налогоплательщиком получено освобождение от уплаты НДС и сумма налога, уплаченного при приобретении товаров (работ, услуг), подлежит включению в состав расходов налогоплательщика).

Поскольку данные, отраженные в книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, используются для заполнения декларации по налогу на доходы, то показатель [таблицы N 6-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167619333Aw1Z8N) книги учета должен соответствовать сумме дохода, задекларированной индивидуальным предпринимателем в декларации по налогу на доходы физических лиц.

Таким образом, суммы НДС, предъявленные индивидуальному предпринимателю поставщиком, если индивидуальный предприниматель является плательщиком НДС, не являются его расходами. А НДС, предъявленный покупателям, не включается в состав доходов для исчисления налоговой базы по НДФЛ.

Пример. Индивидуальный предприниматель приобрел в апреле партию из 100 единиц товара для последующей перепродажи. Стоимость одной единицы товара составила 1180 руб., в том числе НДС - 180 руб.

Расходы индивидуального предпринимателя на приобретение товара составили 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб.

НДС 1 единицы товара определяется по формуле:

Стоимость товара (в том числе НДС) x 18% : 118%, таким образом, сумма НДС одной единицы товара составляет 180 руб. (118 000 x 18% : 118% : 100 ед.).

В мае этого же года индивидуальный предприниматель реализовал данный товар полностью по цене 2000 руб. за единицу товара без учета НДС.

Исчисление суммы НДС.

В соответствии с [п. 1 ст. 154](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701135w3ZCN) НК РФ налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) без включения НДС.

В данном случае налоговая база составляет 200 000 руб. (2000 руб. x 100 шт.).

В соответствии со [ст. 166](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ3N) НК РФ сумма НДС (при определении налоговой базы согласно [ст. 154](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391BwCZ7N) НК РФ) исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Операции по реализации данного товара облагаются НДС по ставке 18% ([п. 3 ст. 164](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834381DwCZ3N) НК РФ).

НДС = налоговая база x 18%.

Таким образом, сумма НДС в нашем примере составит 36 000 руб. (200 000 руб. x 18%).

Определение суммы налоговых вычетов.

В соответствии с [п. 2 ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701937w3ZBN) НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами обложения в соответствии с [НК](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ, за исключением товаров, предусмотренных [п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZDN) НК РФ;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Исходя из положений [ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E19wCZ0N) НК РФ, сумма НДС, принимаемая к вычету, составляет 18 000 руб.

Сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет.

Согласно [п. 1 ст. 173](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E31w3ZEN) НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога.

Уплате в бюджет подлежит 18 000 руб. (36 000 руб. - 18 000 руб.).

11.5. Расчет налога на доходы физических лиц

Рассчитав по [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618323Fw1Z8N) налогооблагаемую базу, предприниматель должен самостоятельно исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. Как мы уже говорили, индивидуальные предприниматели, применяющие общеустановленную систему налогообложения, являются плательщиками налога на доходы физических лиц. Особенности исчисления сумм этого налога индивидуальными предпринимателями оговорены в [ст. 227](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751831w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

Так, физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, исчисляют и уплачивают налог по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

Пример. Индивидуальный предприниматель получил доход от занятия предпринимательской деятельностью в сумме 88 900 руб. Расходы составили 10 000 руб. Разница между доходами и расходами (78 900 руб.) и будет представлять налогооблагаемый доход предпринимателя.

Итак, налогооблагаемая база рассчитана. Теперь произведем начисление самого налога.

Налоговые ставки по НДФЛ установлены в [ст. 224](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1CwCZ4N) Налогового кодекса РФ. Доход индивидуального предпринимателя от занятия предпринимательской деятельностью облагается по ставке 13 процентов.

Пример. Налогооблагаемый доход индивидуального предпринимателя составил 78 900 руб.

Отсюда сумма НДФЛ составит 10 257 руб. (78 900 руб. x 13%).

[Статьей 225](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1DwCZ4N) Налогового кодекса РФ определено, что сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Сейчас речь шла о НДФЛ с фактически полученных доходов.

Предприниматель может воспользоваться правом на профессиональный налоговый вычет.

Пример. Индивидуальный предприниматель занимается двумя видами деятельности: торговлей и оказанием услуг. Доход от торговли за год составил 100 000 руб. Расходы по данному виду деятельности подтверждены на сумму 30 000 руб. Доход от реализации оказанных услуг за отчетный год - 300 000 руб. Документально подтвержденные расходы, связанные с извлечением данного дохода, отсутствуют.

При подаче налоговой декларации по НДФЛ индивидуальный предприниматель написал заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета в размере 20% от суммы полученного дохода. Таким образом, сумма вычета составит 80 000 руб. [(100 000 + 300 000) x 20%]. Документально подтвержденные расходы в размере 30 000 руб. дополнительно учтены быть не могут.

Но ведь индивидуальные предприниматели несут обязанность по уплате авансовых платежей по налогу.

В случае появления в течение года у налогоплательщиков доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, налогоплательщики обязаны представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от указанной деятельности в текущем налоговом периоде в налоговый орган в пятидневный срок по истечении месяца со дня появления таких доходов. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

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.

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ3N) налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма N 4-НДФЛ) утверждена Приказом ФНС России от 27 декабря 2010 г. N ММВ-7-3/768@.

А уплата авансовых платежей производится налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

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

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

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

Но предполагаемый доход тем и отличается от фактического, что является лишь предполагаемым. Жизнь постоянно вносит в планы предпринимателей свои коррективы. И фактический доход по сравнению с планируемым может значительно, даже более чем на 50 процентов, увеличиться или уменьшиться.

В этом случае налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. А налоговый орган обязан перерассчитать суммы авансовых платежей на текущий год по ненаступившим 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 ненаступившим срокам уплаты составила:

- не позднее 15 октября - 8775 руб.;

- не позднее 15 января - 8775 руб.

270 000 x 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.

Индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном [ст. 225](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1DwCZ4N) НК РФ. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Но рассказывая об особенностях исчисления НДФЛ индивидуальными предпринимателями, необходимо рассмотреть порядок применения налоговых вычетов, право на которые [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) "Налог на доходы физических лиц" предоставляет в том числе и индивидуальным предпринимателям.

Если у индивидуального предпринимателя есть наемные работники, то он в одно и то же время является плательщиком НДФЛ и налоговым агентом. Индивидуальный предприниматель имеет право на стандартные налоговые вычеты применительно к доходам от предпринимательской деятельности.

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило, предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты ([ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ4N) Налогового кодекса РФ).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Следует обратить внимание, что стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам - резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном (налоговом) периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 процентов.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13 процентов. Право выбора такого налогового агента остается за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика или при подаче декларации в ИФНС по итогам налогового периода. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, не обязан ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация ему вычеты не предоставит даже в том случае, если известно, что указанное место работы для работника является основным и единственным.

Поскольку в соответствии со [ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ4N) Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, то право на стандартные налоговые вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

1) необлагаемый минимум дохода;

2) расходы на содержание детей.

Необлагаемый минимум дохода состоит из двух видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);

- налоговый вычет в размере 500 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года).

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

На вычет в размере 3000 руб. имеют право категории налогоплательщиков, перечисленные в [пп. 1 п. 1 ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ6N) Налогового кодекса РФ.

На вычет в размере 500 руб. могут претендовать налогоплательщики, указанные в [пп. 2 п. 1 ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313819wCZDN) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A30w3ZFN) Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и (или) учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1400 руб. - на первого ребенка;

1400 руб. - на второго ребенка;

3000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;

3000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет на детей действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13 процентов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который предоставляет данный налоговый вычет. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысит 280 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Единственному родителю, опекуну или попечителю, приемному родителю налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

По новым правилам иностранцам, у которых ребенок находится за рубежом, вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей) или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором). Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено [ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ4N) Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода он может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном [ст. 78](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731Aw3Z0N) Налогового кодекса РФ.

Следует помнить, что правила [ст. 78](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731Aw3Z0N) Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов ([п. 11 ст. 78](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731Cw3Z1N) Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления ([п. 1 ст. 231](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731F38w3ZEN) Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного налога и к работодателю - налоговому агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов при изменении места работы налогоплательщика? Если налогоплательщик работает у данного предпринимателя не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой [2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N)). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в [ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ4N) Налогового кодекса РФ.

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

Его доход за отчетный период (например, октябрь) составил 6000 руб. При этом его доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 280 000 руб.

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

6000 - (1400 руб. x 2 чел.) = 3200 руб.

А сумма налога составит:

3200 руб. x 13% = 416 руб.

Если же индивидуальный предприниматель является вдовой (вдовцом), одиноким родителем, опекуном или попечителем, то налоговый вычет производится в двойном размере. То же происходит в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет - инвалид, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы ([пп. 4 п. 1 ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A30w3ZFN) Налогового кодекса РФ).

Пример. Воспользуемся данными предыдущего [примера](#P2000), но предположим, что индивидуальный предприниматель является вдовцом.

В этом случае сумма стандартных налоговых вычетов составит:

1400 руб. x 2 x 2 = 5600 руб.

Сумма налога будет равна:

(6000 руб. - 5600 руб.) x 13% = 52 руб.

А для того, чтобы воспользоваться указанным вычетом в двойном размере, индивидуальный предприниматель должен представить документы, подтверждающие право на данный вычет. Если же вдова (вдовец) или одинокий родитель вновь вступают в брак, то они теряют право на указанный вычет с месяца, следующего за их вступлением в брак.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из них ([п. 2 ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A37w3ZFN) Налогового кодекса РФ).

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

[Статья 219](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381CwCZ3N) Налогового кодекса РФ ввела в оборот понятие социальных налоговых вычетов, к которым относятся суммы, перечисляемые налогоплательщиком на благотворительные цели; суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение и своих детей в образовательных учреждениях; суммы, уплаченные за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации.

Расходы на благотворительность принимаются к вычету в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Расходы налогоплательщика на собственное обучение также принимаются в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, установленного [п. 2 ст. 219](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731930w3ZEN) НК РФ, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Социальный вычет на лечение принимается в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему лично, а также за услуги по лечению супруга (супруги), родителей, детей и подопечных в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств.

Социальные вычеты предоставляются в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения и в сумме уплаченных дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

Социальные налоговые вычеты (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение) предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. в налоговом периоде.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских организациях, у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Постановлением Правительства Российской Федерации.

Нередко у человека возникает необходимость реализовать принадлежащее ему на праве собственности имущество или приобрести жилой дом либо квартиру. [Статьей 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1C32w3Z9N) Налогового кодекса РФ суммы по таким операциям отнесены к имущественным налоговым вычетам.

Сущность их применения в следующем. Сумма полученного дохода уменьшается на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также на суммы, полученные от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 250 000 руб.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

Если имущество находилось в собственности налогоплательщика более 3 лет, то вычет предоставляется в размере полученного дохода от продажи 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 для этих целей.

Но общий размер предоставленного имущественного налогового вычета не может превышать 2 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам и займам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Рассматриваемый имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру. А также платежных документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность каждый из совладельцев вправе получить имущественный вычет в пределах 2 млн руб. Если же участник общей долевой или общей совместной собственности не обратился в инспекцию, он сохраняет право на получение такого вычета по другому объекту недвижимости в полном объеме.

В отличие от социальных налоговых вычетов имущественный налоговый вычет, в случае если он не может быть использован полностью, то его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

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

С 1 января 2014 г. в новой редакции изложена [ст. 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1C32w3Z9N) НК РФ, регулирующая основания и порядок получения имущественного вычета по НДФЛ.

Наиболее значительные изменения коснулись имущественного вычета по расходам на приобретение (строительство) жилья. В частности, с 2014 г. действует положение, согласно которому налогоплательщик, не использовавший при приобретении одного объекта недвижимости всю сумму вычета (в настоящее время - 2 млн руб.), вправе получить остаток в случае покупки (строительства) другого жилья ([абз. 2 пп. 1 п. 3 ст. 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1C33w3Z2N) НК РФ).

Имущественный налоговый вычет в порядке, предусмотренном Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1FD1B19314B1F66AEwDZCN) N 212-ФЗ, может быть предоставлен при соблюдении двух обязательных условий:

- налогоплательщик ранее не получал имущественный налоговый вычет;

- документы, подтверждающие возникновение права собственности на объект (либо акт о передаче - при приобретении прав на объект долевого строительства), на основании [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ1N) и [2 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ0N) Федерального закона N 212-ФЗ, должны быть оформлены после 1 января 2014 г. ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6286C8F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ5N) Минфина России от 13 сентября 2013 г. N 03-04-07/37870, направлено [Письмом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6286C8F61B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 18 сентября 2013 г. N БС-4-11/16779@).

И наконец, [ст. 221](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381FwCZ0N) Налогового кодекса РФ оговаривает профессиональные налоговые вычеты. Эти вычеты особенно интересны индивидуальным предпринимателям.

К профессиональным налоговым вычетам предпринимателей относятся фактически произведенные ими и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

Состав таких расходов и порядок их учета мы рассмотрели в предыдущих разделах данной книги. Единственно не был рассмотрен следующий момент.

По каким-то причинам может возникнуть такая ситуация, что налогоплательщик не сможет документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя.

Тогда ему предоставляется профессиональный налоговый вычет в размере 20% общей суммы доходов, полученной бизнесменом от предпринимательской деятельности.

Профессиональный вычет предоставляется либо по документам, либо в размере 20% от суммы доходов.

Подав по окончании налогового периода в налоговый орган одновременно с декларацией письменное заявление, тем самым индивидуальный предприниматель реализует право на получение профессиональных налоговых вычетов.

11.6. Налоговая декларация по НДФЛ

В соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Cw3Z3N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F10wCZ4N) Налогового кодекса РФ. Она представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

А общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, уплачивается по месту учета налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае прекращения деятельности и (или) прекращения выплат, оговоренных Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ, при ведении или получении которых возникала обязанность по составлению и представлению налоговой декларации, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

Декларация о фактически полученных доходах составляется по [форме 3-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ7N). Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ7N) утверждена Приказом ФНС России от 10 ноября 2011 г. N ММВ-7-3/760@. Декларацию можно заполнить и сдать на бумаге или в электронном виде. Для этого нужно скачать и установить программу "Декларация", разработанную ФНС России.

[Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD966986C2FF461339121364wAZ9N) 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.

Непредставление индивидуальным предпринимателем налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок является основанием для привлечения его к налоговой ответственности в соответствии со [ст. 119](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741B35w3Z2N) Налогового кодекса РФ. Кроме того, [п. 2 ст. 76](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C34w3ZEN) Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в случае непредставления индивидуальными предпринимателями налоговой декларации в инспекцию в течение 10 дней по истечении установленного срока, а также в случае отказа представить декларацию, руководителем налогового органа может быть принято решение о приостановлении операций по счетам в банке.

11.7. Страховые взносы

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEwDZCN) N 212-ФЗ, плательщиками страховых взносов являются:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, в том числе индивидуальные предприниматели;

2) индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Таким образом, индивидуальный предприниматель, являющийся работодателем, обязан уплачивать взносы за своих работников и за себя.

Объектом обложения страховыми взносами для работодателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа и аналогичным договорам.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество.

Работодатели определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица с 1 января 2014 г. устанавливается в сумме, не превышающей 624 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода.

Взносы с суммы, превышающей 624 000 руб., начисляются только в Пенсионный фонд по ставке 10%.

В [ст. 9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ1N) Закона N 212-ФЗ указаны виды выплат, которые не подлежат обложению взносами. В частности, это:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

- все виды установленных законодательством компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск, с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи или при рождении ребенка, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период;

- суммы платы за обучение по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам работников;

- суммы, выплачиваемые работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения.

При оплате расходов на командировки работников как в пределах территории Российской Федерации, так и за пределами территории Российской Федерации не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения либо пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

В базу для начисления страховых взносов помимо выплат, указанных в [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ0N) и [2 настоящей статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A19wCZ0N), также не включаются в части страховых взносов, подлежащих уплате в ФСС, - любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, в том числе по авторским договорам.

Расчетным периодом по страховым взносам является календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Применяются следующие тарифы страховых взносов:

1) в Пенсионный фонд Российской Федерации - 22%;

2) Фонд социального страхования Российской Федерации - 2,9%;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 5,1%.

В [ст. 58](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Dw3Z0N) Закона N 212-ФЗ перечислены плательщики, которые имеют право на применение пониженного тарифа страховых взносов.

В 2014 г. увеличились взносы по дополнительным тарифам ([ст. 58.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7519w3Z3N) Закона N 212-ФЗ, [ст. 27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A668FC1F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303818wCZ3N) Федерального закона от 17 декабря 2001 г. N 173-ФЗ). Их платят компании, где сотрудники работают во вредных или опасных условиях труда и имеют право на досрочную пенсию. Речь идет о работниках, поименованных в [Списках N N 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z0N) и [2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C469416761A3539w1ZEN), утвержденных Постановлением Кабинета Министров СССР от 26 января 1991 г. N 10.

В 2014 г. зарплата сотрудников из [Списка N 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z0N) будет облагаться по дополнительному тарифу 6 процентов. С выплат работникам из [Списка N 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE97618EC1FF461339121364A9D38C8C469416761A3539w1ZEN) страховые взносы начисляются по тарифу 4 процента.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца плательщики страховых взносов производят исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала периода до окончания соответствующего календарного месяца, и тарифов страховых взносов.

В течение года страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей.

Ежемесячный обязательный платеж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется платеж.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в ФСС, уменьшается на сумму произведенных работодателями расходов на выплату пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Сумма страховых взносов, подлежащая перечислению в соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма страховых взносов менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на соответствующие счета Федерального казначейства.

С 1 января 2014 г., перечисляя взносы в ПФР, распределять их между страховой и накопительной частями пенсии не надо. Достаточно оформить одну платежку на перечисление взносов на обязательное пенсионное страхование на страховую часть пенсии. При этом не важно, в каком году родился сотрудник: в 1967 г. или ранее.

Плательщики страховых взносов ежеквартально представляют в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту своего учета следующую отчетность:

- не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации - расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Вместе с расчетом по начисленным и уплаченным страховым взносам плательщик представляет сведения о каждом работающем у него застрахованном лице, установленные в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования".

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C6F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N) расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (форма РСВ-1 ПФР), утверждена Приказом Министерства труда и социальной защиты от 28 декабря 2012 г. N 639н.

Отчитываясь в ПФР за I квартал 2014 г., работодатели будут сдавать только расчет [РСВ-1 ПФР](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C6F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N), а индивидуальные сведения станут приложением к расчету;

- не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган ФСС - расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования, произведенным в счет уплаты этих страховых взносов.

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A698FC6FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения (форма-4 ФСС) и [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A698FC6FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381CwCZ0N) ее заполнения утверждены Приказом Министерства труда и социальной защиты от 19 марта 2013 г. N 1074н (в ред. Приказа Министерства труда и социальной защиты от 11 февраля 2014 г. N 94н). Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A698FC6FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) применяется при представлении расчета в ФСС РФ начиная с I квартала 2014 г.

Плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, представляют расчеты в форме электронных документов.

Индивидуальные предприниматели, не являющиеся работодателями, самостоятельно производят расчет сумм страховых взносов, подлежащих уплате за расчетный период. С 1 января 2014 г. вступает в силу Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6980C7F71B19314B1F66AEwDZCN) от 23 июля 2013 г. N 237-ФЗ, который вносит изменения в порядок определения размера страхового взноса на обязательное пенсионное страхование.

Порядок расчета в 2014 г. следующий.

**Если доход не превышает 300 000 руб.,** то размер страховых взносов для ИП рассчитывается следующим образом:

ФРСВ = 1 x МРОТ x СТ x 12,

где ФРСВ - фиксированный размер страховых взносов в ПФР;

МРОТ - минимальный размер оплаты труда, установленный на начало финансового года, за который уплачиваются взносы;

СТ - страховой тариф взносов в ПФР, установленный [п. 1 ч. 2 ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ6N) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Если же доход за расчетный период **превышает 300 000 руб.,** то сумма страховых взносов для ИП определяется по другой формуле:

ФРСВ = 1 x МРОТ x СТ x 12 + ПД x 1%,

где ФРСВ - фиксированный размер страховых взносов в ПФР;

МРОТ - минимальный размер оплаты труда, установленный на начало финансового года, за который уплачиваются взносы;

СТ - страховой тариф взносов в ПФР, установленный [п. 1 ч. 2 ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ6N) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ;

ПД - сумма дохода плательщика страховых взносов, превышающая 300 000 руб.

При этом сумма страховых взносов, рассчитанная таким образом, не может быть больше предельной суммы страховых взносов:

ПССВ = 8 x МРОТ x СТ x 12,

где ПССВ - предельная сумма страховых взносов.

До 2014 г. фиксированный размер страхового взноса в ПФР определяется как произведение двукратного МРОТ и тарифа страховых взносов, увеличенное в 12 раз. То есть в 2013 г. сумма страховых взносов составляет 32 479,2 руб. (2 x 5205 x 0,26 x 12).

В 2014 г. размер МРОТ составит 5554 руб.

В новой [ч. 8 ст. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751Bw3Z4N) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ установлен порядок определения дохода самозанятых лиц, используемый при расчете размера взносов в ПФР. Так, для плательщиков страховых взносов:

на общем режиме (НДФЛ) доход определяется в соответствии со [ст. 227](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751831w3Z2N) НК РФ;

на ЕСХН - в соответствии с [п. 1 ст. 346.5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E37w3ZAN) НК РФ;

на УСН - в соответствии со [ст. 346.15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D19wCZCN) НК РФ. В таком порядке определяются доходы для лиц, применяющих как объект "доходы", так и объект "доходы минус расходы";

на ЕНВД - в соответствии со [ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1FwCZ0N) НК РФ;

на ПСН - в соответствии со [ст. ст. 346.47](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711032w3ZBN) и [346.51](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711033w3ZAN) НК РФ;

применяющих более одного налогового режима, - облагаемые доходы от деятельности суммируются.

С 1 января 2014 г. налоговые органы будут направлять в органы Пенсионного фонда РФ сведения о доходах самозанятых лиц за расчетный период. Делать это они будут не позднее 15 июня года, следующего за истекшим расчетным периодом. После указанной даты до окончания текущего расчетного периода инспекции будут отправлять сведения о доходах не позднее 1-го числа каждого следующего месяца.

Налоговые органы будут информировать ПФР о налоговых нарушениях, повлекших занижение доходов указанных лиц. Эти данные будут направлены в течение 5 дней после вступления в силу решения инспекции о привлечении соответствующего налогоплательщика к ответственности.

При этом сведения о доходах и налоговых нарушениях будут являться основанием для направления требования об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, а также для взыскания этих сумм.

Если же в информации, переданной в Пенсионный фонд РФ, будут отсутствовать сведения о доходах налогоплательщиков из-за того, что они не представили отчетность в налоговые органы до окончания расчетного периода, то страховые взносы в ПФР будут взыскиваться в размере восьмикратного МРОТ, умноженного на тариф взносов и увеличенного в 12 раз.

По общему правилу страховые взносы уплачиваются не позднее 31 декабря текущего календарного года ([ч. 2 ст. 16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751Cw3Z4N) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ).

С 1 января 2014 г. в этом правиле появляется исключение: страховые взносы, исчисленные с дохода, превышающего 300 000 руб. за расчетный период, перечисляются не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим расчетным периодом.

Сумма страховых взносов исчисляется плательщиками страховых взносов отдельно в отношении Пенсионного фонда Российской Федерации и Федерального фонда обязательного медицинского страхования.

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на соответствующие счета Федерального казначейства.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты физическим лицам, не исчисляют и не уплачивают страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в ФСС. Однако они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы.

Если плательщики взносов начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного расчетного периода, размер страховых взносов, подлежащих уплате ими за этот расчетный период, определяется пропорционально количеству календарных месяцев деятельности. За неполный месяц деятельности размер страховых взносов определяется пропорционально количеству календарных дней этого месяца.

Пример. Индивидуальный предприниматель зарегистрировался 16 июля 2013 г. Значит, размер страховых взносов в ПФР составит

за пять полных месяцев 2 x 5205 руб. x 5 мес. x 26% = 13 533 руб.;

за неполный месяц: 2 x 5205 / 31 (количество дней в июле) x 16 (столько дней ИП был зарегистрирован как ИП в июле, считая день регистрации) x 26% = 1396,95 руб.

Всего за 2013 г. ИП должен будет заплатить 14 929,95 руб. в Пенсионный фонд.

Если предприниматель зарегистрировался 18 марта 2014 г., то в этом случае размер страховых взносов в ПФР составит:

за девять полных месяцев: 5554 руб. x 26% x 9 = 12 996,36 руб.;

за неполный месяц 5554 x 14 (столько дней ИП был зарегистрирован в марте) / 31 (количество календарных дней в марте) x 26% = 652,15 руб.

Всего за 2014 г. предприниматель должен заплатить 13 648,51 руб. в Пенсионный фонд.

МРОТ для расчета взносов берется на 1 января текущего года. Если в течение года МРОТ изменяется, взносы на текущий год не пересчитываются. Новый МРОТ для расчета взносов будет применяться только на следующий год!

Аналогично будут рассчитываться и страховые взносы, уплачиваемые в фонды медицинского страхования.

Проверки плательщиков взносов

Администрирование страховых взносов, в том числе контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов, будут осуществлять Пенсионный фонд РФ в отношении пенсионных и медицинских взносов и Фонд социального страхования РФ в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС РФ. Кроме того, Пенсионный фонд может осуществлять обмен необходимой информацией об уплате взносов с соцстрахом.

Указанные фонды вправе проводить камеральные и выездные проверки. Камеральная проверка будет проводиться чиновниками без какого-либо специального решения в период трех месяцев со дня представления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам. Камеральные проверки по взносам в ПФР, ФФОМС и ТФОМС проводит Пенсионный фонд, по взносам в ФСС - ФСС. Если в ходе проверки будут выявлены ошибки, то предпринимателю в течение пяти дней нужно представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Если же ошибок в отчетности нет, акт проверки не составляется и о результатах камеральной проверки плательщику страховых взносов не сообщается.

Выездная проверка должна проводиться совместно специалистами Пенсионного фонда и ФСС. Причем в рамках выездной проверки Пенсионный фонд проверит также правильность ведения персонифицированного учета.

План выездных контрольных мероприятий составляется на год. Процедура проведения во многом напоминает налоговую выездную проверку.

Это мероприятие также проходит на территории организации или ИП, и период проверки также не должен превышать трех календарных лет, предшествующих календарному году, в котором вынесено решение о проведении выездной проверки. Общий срок проверки должен быть не более шести месяцев.

Назначать выездную проверку, в отличие от налоговой, фонды могут не чаще чем раз в три года. Максимальное время проведения такого мероприятия - два месяца. Проверка может быть приостановлена на шесть месяцев, а в исключительном случае - еще на три. По окончании ревизоры составляют акт, а затем и решение о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении.

Полномочия органов ПФР и ФСС по взысканию сумм недоимки

Обязанность по уплате взносов исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах плательщика страховых взносов, организации или предпринимателя. Взыскание производится во внесудебном порядке путем направления в банк, в котором открыты счета плательщика, поручения на списание и перечисление в соответствующий бюджет необходимых сумм. При недостаточности или отсутствии средств на счетах плательщика орган ПФР может взыскать взносы за счет имущества. Взыскание с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, осуществляется в судебном порядке.

В случае уплаты страховых взносов с нарушением сроков уплаты начисляются пени в размере 1/300 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки платежа, начиная со дня, следующего за днем, установленным для уплаты обязательного ежемесячного платежа.

Ответственность плательщика взносов

Непредставление плательщиком страховых взносов в установленный законом срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы страховых взносов, начисленной к уплате за последние три месяца отчетного (расчетного) периода, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.

Несоблюдение порядка представления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов в электронном виде в случаях, предусмотренных настоящим Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEwDZCN), влечет взыскание штрафа в размере 200 руб.

Обратите внимание, срок давности привлечения к ответственности за совершение правонарушения составляет три года.

Отказ в представлении документов, необходимых для проведения проверок, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый несданный документ.

11.8. Налогообложение выплат наемным работникам

Индивидуальный предприниматель, который выплачивает заработную плату своим работникам, должен удержать налог на доходы физических лиц с выплаченной суммы по ставке 13 процентов и перечислить его в бюджет не позднее даты выплаты дохода. В этом случае предприниматель выступает как налоговый агент.

Обратите внимание, что налог на доходы физических лиц начисляется не на все выплаты, которые получает наемный работник от предпринимателя. Перечень доходов, которые не подлежат налогообложению, можно найти в [ст. 217](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831391BwCZDN) Налогового кодекса РФ.

Кроме того, по заявлению работника при расчете НДФЛ предприниматель может предоставить сотруднику стандартные вычеты на основании [ст. 218](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313818wCZ4N) Налогового кодекса РФ:

- на самого сотрудника (500 руб. или 3000 руб.);

- на каждого ребенка сотрудника.

Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1400 руб. - на первого ребенка;

1400 руб. - на второго ребенка;

3000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;

3000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

В [ст. 230](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313E19wCZ7N) НК РФ указано, что налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, предоставленных физическим лицам налоговых вычетов, исчисленных и удержанных налогов в регистрах налогового учета.

Формы этих регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно и должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему и реквизиты соответствующего платежного документа.

За основу налоговые агенты могут взять соответствующие разделы [формы 1-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9A6381C3FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZBN) "Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 2003 год", утвержденной данным документом ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF6986680C9FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 21 января 2010 г. N 03-04-08/4-6).

После окончания календарного года индивидуальный предприниматель должен представить в свою налоговую инспекцию сведения о доходах, выплаченных гражданам в прошедшем году. На это ему отводится срок 3 месяца.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D608EC5F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N) представления сведений установлен Приказом ФНС России от 16 сентября 2011 г. N ММВ-7-3/576@.

Сведения могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронном виде по установленным форматам на электронных носителях или в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя.

Сведения представляются налоговыми агентами в налоговый орган в виде справки по [форме 2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N), действующей в соответствующем налоговом периоде.

Сведения о доходах представляются в виде справок по [форме N 2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N). В настоящее время применяется [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N) справки, утвержденная Приказом ФНС России от 17 ноября 2010 г. N ММВ-7-3/611@. Ее нужно заполнить на каждого человека, который получал в прошедшем году от предпринимателя доход. Это может быть и сотрудник предпринимателя, внештатный работник или гражданин, который работает по гражданско-правовому договору.

Справка по [форме N 2-НДФЛ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6683C8F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N) заполняется на основании личной карточки за прошедший год.

11.9. Другие налоги,

уплачиваемые индивидуальным предпринимателем

на общем режиме налогообложения

Налог на добавленную стоимость (НДС). На стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) начисляется НДС по ставкам 18%, 10% или 0% в зависимости от вида продукции, услуг или работ. ИП, находящийся на общей системе, является плательщиком НДС, а следовательно, может принимать к вычету НДС, который выделен в счетах-фактурах поставщиков и подрядчиков. Обязательное условие принятия НДС к вычету - **счет-фактура** должен быть в наличии, товары оприходованы, а услуги оказаны.

НДС к уплате в бюджет рассчитывается как разность между НДС начисленным и НДС к вычету.

[Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEwDZCN) Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. N 1137 утверждены формы и Правила заполнения документов, применяемых при расчетах по НДС.

[Счет-фактура](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZDN) является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога к вычету.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме в течение 5 дней после отгрузки товаров (работ, услуг).

При изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) выставляется [корректировочный счет-фактура](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZDN).

Ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

В [ст. 169](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1EwCZCN) НК РФ дан полный перечень реквизитов счета-фактуры.

Налогоплательщик вправе составить единый корректировочный счет-фактуру на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах.

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Счет-фактура, составленный в электронной форме, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью предпринимателя.

В случае если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, ведется налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, в том числе исполняющими обязанности налоговых агентов, за каждый налоговый период на бумажном носителе либо в электронном виде. Журнал состоит из двух частей - [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) "Выставленные счета-фактуры" и [ч. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ0N) "Полученные счета-фактуры".

Счета-фактуры подлежат единой регистрации в хронологическом порядке в [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) журнала учета по дате их выставления, а также составления (исправления) в случаях, когда счета-фактуры, составленные налогоплательщиками, в том числе исполняющими обязанности налогового агента, не передаются. Счета-фактуры, полученные на бумажном носителе или в электронном виде, подлежат единой регистрации в хронологическом порядке в [ч. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ0N) журнала учета по дате их получения.

Покупатели ведут на бумажном носителе либо в электронном виде [книгу покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N), применяемую при расчете по налогу на добавленную стоимость, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

В [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) регистрируются счета-фактуры, полученные от продавцов и зарегистрированные в [ч. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ0N) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, по мере возникновения права на налоговые вычеты.

Не подлежат регистрации в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) счета-фактуры, не соответствующие требованиям, установленным [ст. 169](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1EwCZCN) Налогового кодекса Российской Федерации и [Приложениями N N 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ3N) и [2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) Постановления Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137.

При необходимости внесения изменений в [книгу покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) (после окончания текущего налогового периода) аннулирование записи по счету-фактуре, корректировочному счету-фактуре производится в [дополнительном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381FwCZDN) книги покупок за налоговый период, в котором были зарегистрированы счет-фактура, корректировочный счет-фактура, до внесения в них исправлений.

Стоимостные показатели [книги покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) указываются в рублях и копейках.

При приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по различным налоговым ставкам и (или) не подлежат налогообложению, регистрация счета-фактуры в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) производится на сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет и которая определяется с учетом положений [п. 10 ст. 165](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741937w3ZBN) и [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) Налогового кодекса Российской Федерации.

При приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) регистрируются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности или их копии с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке.

По истечении налогового периода, до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, [книга покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N), составленная на бумажном носителе, подписывается индивидуальным предпринимателем, прошнуровывается, ее страницы пронумеровываются. [Книга покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N), составленная в электронном виде за налоговый период, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью индивидуального предпринимателя при ее передаче в налоговый орган в случаях, предусмотренных Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации.

Контроль за правильностью ведения [книги покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) осуществляется индивидуальным предпринимателем.

[Книга покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) и [дополнительные листы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381FwCZDN) книги покупок, составленные на бумажном носителе или в электронном виде, хранятся в течение не менее 4 лет с даты последней записи.

Продавцы ведут [книгу продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N), применяемую при расчетах по налогу на добавленную стоимость, на бумажном носителе либо в электронном виде, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг населению), а также корректировочных счетов-фактур, составленных продавцом при увеличении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) в том же налоговом периоде, в котором произведена их отгрузка (выполнение, оказание, передача).

Регистрация счетов-фактур в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство. Единой регистрации подлежат счета-фактуры, составленные как на бумажном носителе, так и в электронном виде.

Регистрации в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) подлежат составленные счета-фактуры во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению налога на добавленную стоимость.

При необходимости внесения изменений в [книгу продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) (после окончания текущего налогового периода) регистрация счета-фактуры производится в [дополнительном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N) книги продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

Стоимостные показатели [книги продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) указываются в рублях и копейках.

Счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав организациям и индивидуальным предпринимателям за наличный расчет, тоже регистрируются в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N). Показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой отчетности, регистрируют в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) вместо счетов-фактур документы строгой отчетности либо суммарные данные документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

[Книга продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N), составленная на бумажном носителе, до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, подписывается индивидуальным предпринимателем, прошнуровывается, ее страницы пронумеровываются.

[Книга продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N), составленная в электронном виде, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью индивидуального предпринимателя при ее передаче в налоговый орган в случаях, предусмотренных Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации.

Контроль за правильностью ведения [книги продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) осуществляется индивидуальным предпринимателем.

[Книга продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) и [дополнительные листы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N) книги продаж, составленные на бумажном носителе или в электронном виде, хранятся не менее 4 лет с даты последней записи.

Налоговым периодом по НДС является квартал. Индивидуальный предприниматель, уплачивающий НДС, обязан подать декларацию до 20-го числа месяца, следующего за окончанием налогового периода.

С 1 января 2014 г. абсолютно все компании и предприниматели будут отчитываться по НДС через Интернет. Других возможностей отправить отчеты уже не будет. Важно, что новое правило придется применять всем плательщикам НДС, а также налоговым агентам. Даже если они выставят счет-фактуру всего один раз.

В зависимости от конкретных видов деятельности, которые осуществляет ИП, и имеющегося в собственности имущества он может уплачивать следующие налоги и сборы:

- транспортный налог - если в собственности есть автотранспорт;

- земельный налог - если в собственности земельный участок;

- налог на имущество - если в собственности ИП есть недвижимость.

Кроме того, индивидуальный предприниматель обязан уплачивать в установленных законом случаях государственные и таможенные пошлины.

Глава 12. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Ее применение регулируется [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) "Упрощенная система налогообложения" Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [п. 1 ст. 346.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E31w3Z9N) Налогового кодекса РФ переход на упрощенную систему налогообложения или возврат к общей системе (общему режиму) предприниматели осуществляют добровольно в порядке, предусмотренном гл. 26.2 Налогового кодекса РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену целого ряда налогов единым, исчисляемым по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. Какие же налоги не подлежат уплате предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения? Ответ на этот вопрос содержится в [п. 3 ст. 346.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701B32w3Z8N) Налогового кодекса РФ.

Предприниматель освобождается от уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, которые не облагаются по ставке 13%), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также при исполнении обязанности налогового агента в соответствии со [ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391FwCZCN) Налогового кодекса РФ. Кроме того, для них сохраняется действующий порядок представления статистической отчетности, ведения кассовых операций.

12.1. Условия, необходимые для применения УСН

Как мы уже отмечали, [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ также определяет, что индивидуальные предприниматели переходят на упрощенную систему налогообложения или возвращаются к общей системе налогообложения на добровольной основе. Вместе с тем добровольный порядок перехода на упрощенную систему ограничен рядом обязательных условий, при несоблюдении которых предприниматели не вправе применять упрощенную систему налогообложения, и, соответственно, не признаются плательщиками единого налога.

Не могут применять упрощенную систему налогообложения индивидуальные предприниматели, перечисленные в [пп. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E11wCZ3N), [9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1C39w3ZFN), [11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E32w3ZAN), [13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721930w3ZFN), [15 п. 3 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718343E19wCZ3N) Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: в отличие от юридических лиц для индивидуальных предпринимателей ограничение по доходам, полученным от предпринимательской деятельности, и по остаточной стоимости основных средств, определенной по данным бухгалтерского учета, для перехода на упрощенную систему налогообложения не установлено. Такое решение было принято в связи с тем, что в отличие от организаций индивидуальные предприниматели не обязаны вести бухгалтерский учет, предусматривающий составление баланса и определение результатов своей деятельности по итогам каждого квартала.

В настоящее время деятельностью по организации и проведению азартных игр могут заниматься только организации - юридические лица, которые в этом случае становятся плательщиками налога на игорный бизнес и не имеют права применять УСН.

В [гл. 29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718343910wCZ7N) 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.

Кроме того, перейти на упрощенную систему налогообложения не могут:

1. Индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

В [п. 1 ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1EwCZ4N) 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 0,5 процента, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации);

4) табачная продукция;

5) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

6) автомобильный бензин;

7) дизельное топливо;

8) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

9) прямогонный бензин. Под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии;

10) топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой перегонки и (или) вторичного происхождения, кипящих в интервале температур от 280 до 360 градусов Цельсия.

Организация, являющаяся участником соглашения о разделе продукции, не может применять УСН. Так как участником такого соглашения могут быть только организации, то данное ограничение не касается индивидуальных предпринимателей.

2. Индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с [гл. 26.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7410w3Z3N) Налогового кодекса РФ.

В целях [гл. 26.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7410w3Z3N) 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.

3. Индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек.

Тут надо обратить внимание на следующие моменты.

Для того чтобы рассчитать среднюю численность работников, можно воспользоваться методикой расчета, описываемой порядком заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: N П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", N П-2 "Сведения об инвестициях в нефинансовые активы", N П-3 "Сведения о финансовом состоянии организации", N П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников", N П-5(м) "Основные сведения о деятельности организации", утвержденным [Приказом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC6F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ7N) Росстата от 28 октября 2013 г. N 428.

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.

4. До истечения одного года после того, как утрачено право на применение упрощенной системы налогообложения, налогоплательщики, перешедшие с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Кроме того, УСН не могут применять индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения до 31 декабря или в течение 30 дней со дня, указанного в свидетельстве о постановке на налоговый учет.

12.2. Порядок перехода

на упрощенную систему налогообложения

Переход налогоплательщиков на упрощенную систему налогообложения осуществляется в заявительном порядке. Индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии со [ст. 6.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7711w3Z9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7711w3Z9N) Налогового кодекса РФ была использована в ходе судебного разбирательства ([Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601CF540F9E0AFE9C618EC5FF461339121364wAZ9N) ФАС Центрального округа от 23 апреля 2004 г. по делу N А62-3449/2003).

Приказом ФНС России от 2 ноября 2012 г. N ММВ-7-3/829@ были утверждены следующие формы документов:

1.1. Рекомендуемая [форма N 26.2-1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ3N) "Уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения".

1.2. Рекомендуемая [форма N 26.2-2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ6N) "Сообщение об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения".

1.3. Рекомендуемая [форма N 26.2-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A19wCZ4N) "Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения".

1.4. [Форма N 26.2-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ5N) "Сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения".

1.5. [Форма N 26.2-5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ5N) "Сообщение о нарушении сроков уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения".

1.6. Рекомендуемая [форма N 26.2-6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ6N) "Уведомление об изменении объекта налогообложения".

1.7. [Форма N 26.2-7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A11wCZ1N) "Информационное письмо".

1.8. Рекомендуемая [форма N 26.2-8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303918wCZCN) "Уведомление о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась упрощенная система налогообложения".

Таким образом, в ответ на уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик может получить от налогового органа сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения или сообщение о нарушении сроков уведомления о переходе на УСН.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае упрощенная система налогообложения применяется в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя ([п. 2 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZEN) Налогового кодекса РФ).

Помните, что вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. В этом случае индивидуальный предприниматель признается налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения, с даты постановки на учет в налоговом органе.

12.3. Порядок перехода на общий режим

Каковы же основания, в соответствии с которыми плательщик единого налога переходит на общий режим налогообложения до окончания налогового периода?

Согласно [п. 3 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E32w3Z2N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E33w3ZFN) Налогового кодекса РФ). При этом также желательно использовать утвержденную Приказом от 2 ноября 2012 г. N ММВ-7-3/829@ [форму N 26.2-3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6783C5F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A19wCZ4N) "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 60 млн руб. При этом предельный размер доходов подлежит ежегодной индексации. Уточним, что налоговым периодом [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса признает календарный год. А первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года признаются отчетными периодами.

Указанный лимит подлежит индексации в порядке, предусмотренном [п. 2 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E38w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со [ст. 346.15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D19wCZCN) и [пп. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F30w3Z3N) и [3 п. 1 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F31w3ZBN) Кодекса, превысили 60 млн руб. и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным [п. п. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E10wCZDN) и [4 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZFN) и [п. 3 ст. 346.14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E33w3ZCN) Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Налогоплательщик, утративший право на применение упрощенной системы налогообложения, обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил установленное ограничение. Данное условие относится как к организациям, так и к индивидуальным предпринимателям, так как [п. 1 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E10wCZ3N) Налогового кодекса РФ под налогоплательщиками признает организации и индивидуальных предпринимателей.

Как уже отмечалось выше, в [п. 3 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E32w3Z2N) 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. 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, то можно вернуться к применению упрощенной системы налогообложения, пройдя процедуру вновь, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя. Ведь [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ не содержит ограничений на применение упрощенной системы налогообложения и для перерегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со [ст. 346.15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D19wCZCN) и [пп. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F30w3Z3N) и [3 п. 1 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F31w3ZBN) Кодекса, превысили установленный законом лимит и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным [п. п. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E10wCZDN) и [4 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZFN) настоящего Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

На сегодняшний день именно таким образом определен порядок перехода на иной режим налогообложения индивидуальными предпринимателями, если средняя численность работников за отчетный (налоговый) период превысит 100 человек или будут превышены ограничения по численности и стоимости основных средств и нематериальных активов для индивидуальных предпринимателей, применяющих одновременно специальные режимы, установленные [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) и [26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) НК РФ.

Однако налоговые органы высказывают следующую точку 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, со ссылкой на [п. 3 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E32w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

Но следуя букве закона, ни один из указанных периодов не прописан в [НК](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ, а в соответствии с [п. 7 ст. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ2N) Кодекса все неясности и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика.

Возможность предпринимателей, по той или иной причине перешедших с упрощенной системы налогообложения на общую, возвратиться к упрощенной системе определена [п. 7 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E33w3ZEN) Налогового кодекса РФ. Однако сделать это они вправе не ранее чем через один год после утраты права на применение упрощенной системы.

Но у индивидуального предпринимателя есть шанс вернуться на УСН быстрее. В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF89E648EC7FF461339121364wAZ9N) Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 июля 2009 г. N 03-11-09/267 "О применении УСН вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателем" сказано, что если предприниматель, лишившийся права применять УСН, прекратит предпринимательскую деятельность путем подачи соответствующего заявления, а затем снова зарегистрируется в качестве индивидуального предпринимателя, то он вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в новом свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

12.4. Объекты налогообложения и ставки единого налога

Согласно [п. 1 ст. 346.14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D19wCZ0N) Налогового кодекса РФ объектом налогообложения также может быть признан один их двух возможных, а именно:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Некоторые налогоплательщики задают вопросы: а можно ли по одному виду деятельности применять объект налогообложения, скажем, "доходы", а по другому - "доходы, уменьшенные на величину расходов". Нет, законодательство дает право выбора только одного объекта налогообложения. Применение ПБОЮЛ сразу нескольких объектов налогообложения не предусмотрено.

В каком же документе должен быть зафиксирован выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы? Выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения должен найти отражение в уведомлении о переходе на эту систему, подаваемом налогоплательщиком в налоговый орган согласно [п. 1 ст. 346.13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E39w3Z9N) Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему, уплачивают единый налог в зависимости от выбранного объекта.

В соответствии с [п. 2 ст. 346.14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E39w3ZFN) Налогового кодекса РФ выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

Но [п. 3 указанной статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E33w3ZCN) 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.

Согласно [п. 2 ст. 346.14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E39w3ZFN) части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. Федеральных законов от 24 ноября 2008 г. N 208-ФЗ, от 25 июня 2012 г. N 94-ФЗ):

"2. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного [пунктом 3 настоящей статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E33w3ZCN). Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения". Это сказано в [ст. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79E6885C7FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z0N) данного Федерального закона. На деле это означает, что отныне налогоплательщик может ежегодно менять объект налогообложения, уведомив заблаговременно налоговый орган. Напомним, что Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации предусмотрены для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, два объекта: "доходы" - со ставкой 6 процентов и "доходы за минусом расходов" - со ставкой налога в размере 15 процентов.

Помимо этого, предоставляется право налогоплательщикам, применяющим упрощенную систему налогообложения, ежегодно с начала нового налогового периода изменять ранее выбранный объект налогообложения при условии уведомления об этом налоговых органов до 31 декабря года, предшествующего году, в котором предлагается осуществить такое изменение.

Кроме того, Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6686C0F41B19314B1F66AEwDZCN) от 26 ноября 2008 г. N 224-ФЗ "О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" дополнил [ст. 346.20](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D10wCZ3N) Налогового кодекса РФ предложением следующего содержания: "Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков". Это означает, что субъектам Российской Федерации документ предоставляет право снижать до 5% ставку налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения, при объекте налогообложения "доходы минус расходы".

12.5. Доходы при упрощенной системе налогообложения

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы, полученные от предпринимательской деятельности:

- доходы от реализации, определяемой в соответствии со [ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ5N) НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со [ст. 250](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ1N) НК РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные [ст. 251](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313311wCZ6N) Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1CwCZ6N), [4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A37w3Z8N) и [5 ст. 224](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711Bw3Z7N) Налогового кодекса, в порядке, установленном [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) НК РФ.

12.5.1. Доходы от реализации

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав ([п. 1 ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ4N) Налогового кодекса РФ).

В соответствии с [п. 2 ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ7N) 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 форме.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

12.6. Расходы при УСН

При определении затрат, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы, подлежащей налогообложению, из полученного дохода не исключаются.

Перечень расходов, учитываемых при определении налоговой базы, постоянно расширяется. Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F61B19314B1F66AEwDZCN) от 21 июля 2005 г. N 101-ФЗ были добавлены следующие расходы:

- в [пп. 15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3ZDN) дополнительно к расходам на аудиторские услуги - расходы на бухгалтерские и юридические услуги;

- в [пп. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B34w3Z2N) - расходы, непосредственно связанные с реализацией товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров;

[24)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3Z3N) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

[25)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3Z2N) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

[26)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZBN) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

[27)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZAN) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

[28)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3Z9N) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

[29)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3Z8N) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

[30)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZFN) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

[31)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZEN) судебные расходы и арбитражные сборы;

[32)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZDN) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

[33)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E35w3ZCN) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном [п. 3 ст. 264](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721830w3ZEN) НК РФ.

Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F71B19314B1F66AEwDZCN) от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ были добавлены следующие расходы:

[35)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3ZBN) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

[36)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3ZAN) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC8F71B19314B1F66AEwDZCN) от 28 декабря 2010 г. N 395-ФЗ к общему списку были добавлены вступительные, членские и целевые взносы, уплачиваемые в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6785C2F41B19314B1F66AEwDZCN) от 1 декабря 2007 г. N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях".

В соответствии с [п. 1 ст. 252](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831321DwCZ1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E37w3Z3N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ1N) Налогового кодекса РФ перечень видов расходов является исчерпывающим и затраты, не указанные в нем, при определении совокупного дохода, подлежащего налогообложению, из дохода не исключаются. Поэтому многие традиционные для общепринятой системы налогообложения затраты не могут быть приняты для расчета единого налога.

Определение состава затрат, принимаемых при исчислении налогооблагаемой базы, является важным элементом расчета единого налога, поэтому целесообразно прокомментировать эти расходы более подробно.

12.6.1. Расходы на приобретение основных средств

В отношении основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, расходы на их приобретение учитываются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию ([п. 3 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3Z8N) Налогового кодекса РФ).

Стоимость основных средств и нематериальных активов купленных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию [п. 3 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3Z8N) Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано: "При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями".

По-другому учитываются основные средства, приобретенные налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения. Стоимость таких основных средств включается в расходы на их приобретение в следующем порядке:

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго года - 30 процентов стоимости и третьего года - 20 процентов стоимости;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

Срок полезного использования основных средств определяется на основе [Классификации](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F678FC3F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N). В этом случае срок полезного использования основных средств налогоплательщики могут установить самостоятельно в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Когда основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, продают до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения), то при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. [Пункт 3 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3Z8N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

На сегодняшний день указанная [норма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B35w3Z3N) изложена в следующей редакции:

"В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с настоящей главой (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком)) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений [главы 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) настоящего Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени".

Таким образом, налоговая база пересчитывается не только по основным средствам, приобретенным после перехода на упрощенную систему налогообложения, но и по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, а также по нематериальным активам.

12.6.2. Расходы на приобретение нематериальных активов

Порядок учета расходов на приобретение нематериальных активов практически копирует порядок учета расходов по приобретению (созданию) основных средств.

Расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

- в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения - с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

- в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения стоимость нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

в отношении нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;

в отношении нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения - 50 процентов стоимости, второго календарного года - 30 процентов стоимости и третьего календарного года - 20 процентов стоимости;

в отношении нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

В случае если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

В случае если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном [п. п. 2.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721933w3ZBN) и [4 ст. 346.25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F32w3ZAN) Налогового кодекса.

Конечно, для включения расходов на приобретение нематериальных активов в расходы предприятия они должны быть оплачены.

12.6.3. Арендное имущество

В соответствии с [ст. 606](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1DwCZ0N) Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Под лизинговой деятельностью понимается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Договор лизинга - договор, в соответствии с которым арендодатель (далее - лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее - лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование (Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6884C8F61B19314B1F66AEwDZCN) от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О лизинге").

Но ведь очень часто бывает так, что арендодатель не имеет задолженности по арендной плате, а даже, наоборот, платит авансом. В какой период учитываются такие затраты?

Авансы, выплаченные поставщикам, не будут являться расходами до момента получения услуги. Ведь пока этого не произошло, нельзя с уверенностью сказать, будут ли услуги вообще оказаны. Договор может быть расторгнут, поставщик по тем или иным причинам может не выполнить свои обязательства и т.д., поэтому и понесенные затраты не будут учитываться при расчете единого налога. Ведь расходами признаются документально подтвержденные расходы, а первичный документ, подтверждающий понесенные расходы, будет составлен только в момент оказания услуги. Но налоговые органы (в частности, в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986186C5FF461339121364wAZ9N) МНС России от 18 февраля 2004 г. N 22-2-14/272 "О порядке применения упрощенной системы налогообложения") считают, что понесенные налогоплательщиком затраты в виде арендных платежей по сделкам, связанным с арендой имущества, совершенным (оформленным) в нарушением требований действующего гражданского законодательства (недействительным (ничтожным) сделкам), не подлежат включению такими налогоплательщиками в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

12.6.4. Материальные расходы

[Статья 254](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313210wCZ5N) Налогового кодекса РФ, к которой и отсылает [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Кодекса, к материальным расходам, в частности, относит следующие затраты налогоплательщика:

- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

К последним могут быть отнесены:

1) контрольно-кассовые ленты, красящая лента и краска для печатающего механизма ККТ ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6186C8FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. N 21-09/00507 "Об учете затрат на ведение кассового хозяйства");

2) затраты на приобретение спецодежды для организации общественного питания ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6081C1FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFC9B698EC8FF461339121364wAZ9N) 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.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. В частности, в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6186C9FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. N 21-09/00511 выражено мнение, что если услуги сторонней организации по выполнению функций программиста или сетевого администратора носят для налогоплательщика производственный характер, то есть непосредственно связаны с его основной деятельностью, то оплата указанных услуг может быть учтена налогоплательщиком при расчете налоговой базы по единому налогу. К услугам производственного характера также можно отнести и затраты на услуги по техническому обслуживанию ККТ, осуществляемые по договорам с центрами технического обслуживания ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B628EC8FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 21-07/56743 "О расходах на обслуживание контрольно-кассовой техники").

А вообще для определения того, можно ли считать работы (услуги) производственными, [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC05B63CB59F29A6081C7F61B19314B1F66AEwDZCN) УМНС России по г. Москве от 8 октября 2003 г. N 21-09/55998 "О затратах на приобретение работ и услуг" рекомендует обращаться к Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению (ОКУН) и ГОСТам.

В указанном [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC05B63CB59F29A6081C7F61B19314B1F66AEwDZCN) рассматривается, 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1AwCZ7N)). Кроме того, [ГОСТ Р 50762-95](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C7F01B19314B1F66AEwDZCN) "Национальный стандарт Российской Федерации. Услуги общественного питания. Классификация предприятий общественного питания" предусматривает требование наличия музыкального обслуживания (выступления вокально-инструментальных ансамблей, солистов) только в ресторанах класса "люкс" и "высший". В связи с этим при отнесении ресторана к указанным категориям и при выполнении условий музыкального обслуживания его посетителей сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями либо выполнении этих работ (оказании услуг) структурными подразделениями указанного ресторана оплата услуг по музыкальному обслуживанию может быть включена в состав материальных затрат в соответствии с [пп. 5 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1BwCZ5N) Налогового кодекса РФ.

Хотя с таким подходом тоже трудно согласиться. Если какой-либо бар, не относящийся в соответствии с [ГОСТом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C7F01B19314B1F66AEwDZCN) к категории "люкс" или "высший", устроит у себя музыкальные выступления, то почему данные затраты нельзя признать производственными? Ведь надо исходить из характера получаемых услуг, а не требований [ГОСТа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C7F01B19314B1F66AEwDZCN), на который, конечно, можно ориентироваться, но который ни в какой мере не относится к законодательству о налогах и сборах.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей), а также структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Обратившись к [Письму](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFB97648FC9FF461339121364wAZ9N) УМНС России по Ленинградской области от 17 июня 2004 г. N 02-12/05863@ "Обзор вопросов и ответов по гл. 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ", мы сможем узнать, что затраты по услугам тепло-, водо-, электроснабжения относятся к материальным расходам [(пп. 5 п. 1 ст. 346.16)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1BwCZ5N). Материальные расходы принимаются к учету в порядке, аналогичном предусмотренному [ст. 254](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313210wCZ5N) Налогового кодекса РФ. Согласно этой [статье](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313210wCZ5N) расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов принимаются к учету на основании договора с энергоснабжающей организацией, заключенного в соответствии с Гражданским [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ (либо иного документа, например счета-фактуры) и отражающего поставку электроэнергии и других видов энергии. В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды.

Коммунальные платежи при УСН были рассмотрены в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E608EC1FD1B19314B1F66AEwDZCN) УФНС России по г. Москве от 23 декабря 2011 г. N 16-15/124553@. Налоговые органы объяснили, как учитывать коммунальные платежи при упрощенной системе налогообложения. Организации должны подтверждать эти затраты документами. Управление Федеральной налоговой службы по Москве объяснило, как компании-арендаторы должны подтверждать свои коммунальные платежи.

В соответствии со [ст. 252](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831321DwCZ6N) Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными понимаются экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме. В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E608EC1FD1B19314B1F66AEwDZCN) речь идет о ситуации, когда арендатор по договору аренды обязан оплачивать фактически потребляемые электроэнергию, коммунальные платежи, услуги связи, вывоз мусора.

В [ст. 614](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D11wCZ7N) Гражданского кодекса РФ содержится открытый перечень наиболее распространенных форм арендной платы. Стороны могут предусмотреть их в договоре в различном сочетании или указать иную форму арендной платы. Налоговики напомнили, что применяющие УСН при определении налоговой базы могут учитывать расходы, перечень которых приводится в [п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ0N) НК РФ. Компании, перешедшие на УСН, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов. Все хозяйственные операции, проводимые фирмой, должны подтверждаться документами.

Это устанавливает [ст. 9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZDN) Закона о бухучете. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Для документов, форма которых не указана в этих альбомах, предусмотрены определенные обязательные реквизиты:

наименование документа;

дата составления документа;

наименование организации, от имени которой составлен документ;

содержание хозяйственной операции;

измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

личные подписи указанных лиц.

В связи с этим управление ФНС подчеркнуло, что к акту выполненных работ должна прилагаться расшифровка коммунальных платежей при УСН. Специалисты отметили: "...для признания стоимости потребленных арендатором водоснабжения, энергии, услуг связи, вывоза ТБО в расходах необходимо, чтобы данные затраты были документально подтверждены актами оказанных услуг и расчетами коммунальных платежей, составленными арендодателем исходя из занимаемых арендатором площадей на основании счетов водо-, энергоснабжающих предприятий и других служб, выставленных арендодателю и отражающих поставку соответствующих услуг, копии которых необходимо приложить к акту".

В соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721931w3Z8N) Налогового кодекса РФ материальные расходы, в том числе расходы на сырье и материалы, признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

12.6.5. Расходы на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной форме, 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323B19wCZ1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721931w3Z8N) Налогового кодекса РФ расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

Нельзя будет учесть и отчисления на создание резервов на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Ведь у налогоплательщика, использующего кассовый метод определения доходов, расходы будут приниматься только после их оплаты ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC05B63CB59F29B678FC6F61B19314B1F66AEwDZCN) 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 вопросов порождает порядок учета в составе расходов удержаний из заработной платы работников (НДФЛ, алиментов и прочего). В ответ можно привести [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6985C4FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834391CwCZ1N) Налогового кодекса РФ.

12.6.6. Расходы по оплате стоимости товаров,

приобретенных для дальнейшей реализации

Стоимость товаров, принимаемая в расходы, должна быть уменьшена на сумму НДС, уплаченного при их приобретении ([пп. 23 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B34w3Z2N) Налогового кодекса РФ). Это связано с тем, что данный налог учитывается по отдельной статье расходов ([пп. 8 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3ZEN) Налогового кодекса РФ).

[Пункт 3 ст. 268](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381DwCZ1N) Налогового кодекса РФ определяет, что при реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров, определяемую в следующем порядке. Во-первых, за эти товары должны быть перечислены деньги поставщику. 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;

- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9D6782C4F21B19314B1F66AEwDZCN) Министерства финансов от 23 августа 2013 г. N 03-11-06/2/34691 указано, что расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются при определении налоговой базы по мере их реализации ([пп. 2 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E38w3ZBN) НК РФ).

Таким образом, суммы "входного" НДС, уплаченные налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему, по товарам, приобретенным для дальнейшей продажи, учитываются в составе расходов по мере реализации этих товаров.

Аналогичная точка зрения высказывалась финансистами и ранее (Письма от 24 сентября 2012 г. [N 03-11-06/2/128](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6585C9F41B19314B1F66AEwDZCN), от 20 января 2010 г. [N 03-11-11/06](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF8986882C3FF461339121364wAZ9N), от 25 декабря 2008 г. [N 03-11-05/312](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99B6586C3FF461339121364wAZ9N)).

Однако есть и иная точка зрения по этому вопросу.

Ее сторонники не спорят с тем, что налогоплательщики, выбравшие объект "доходы минус расходы", списывают стоимость проданных товаров по мере их реализации ([пп. 2 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E38w3ZBN) НК РФ).

То есть для учета таких затрат надо выполнить два условия:

1) оплатить товар;

2) продать его покупателю.

Но, по их мнению, на "входной" НДС по приобретенным товарам это правило не распространяется.

Его налогоплательщики вправе учесть единовременно в момент оплаты ценностей поставщику.

Все дело в том, что ст. 346.16 НК РФ (а именно [п. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ0N)), содержащая закрытый перечень разрешенных расходов для субъектов "упрощенки", общую стоимость товара разбивает на два самостоятельных вида расходов.

Первый назван в [пп. 23 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751B34w3Z2N) НК РФ. Это расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных ценностей, в том числе расходы на их хранение, обслуживание и транспортировку.

Второй вид расхода ([пп. 8 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3ZEN) НК РФ) - суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов.

Учитывая, что, согласно [пп. 3 п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E38w3ZDN) НК РФ, суммы налогов и сборов признаются в расходах в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком, сторонники данной позиции предлагают списывать "входной" НДС по товарам как налог именно по этому принципу.

Если выбор налогоплательщика будет противоречить разъяснениям Минфина России, то это, скорее всего, приведет к налоговым спорам. Но, как показывает практика, большинство налогоплательщиков предпочитают не рисковать и действуют в соответствии с официальными разъяснениями.

Подтверждением этому является и практически полное отсутствие арбитражной практики.

Есть только [Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601D6490F9E0AF89D6981C1FF461339121364wAZ9N) ФАС Западно-Сибирского округа от 17 марта 2009 г. N Ф04-1471/2009(2200-А03-19).

Из него следует, что арбитры поддержали налогоплательщика в споре, касающемся учета "входного" налога на добавленную стоимость по приобретенным и оплаченным товарам, не дожидаясь их реализации.

Большинство специалистов всегда придерживались мнения, что необходимо руководствоваться понятием реализации из [п. 1 ст. 39](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381DwCZ6N) НК РФ. Ею считается переход права собственности, а он обычно происходит при передаче товара покупателю независимо от оплаты ([ст. 223](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A11wCZ1N) Гражданского кодекса РФ). Следовательно, чтобы признать стоимость покупных товаров в расходах, достаточно, чтобы налогоплательщик рассчитался за них с поставщиком и отгрузил покупателю. Дожидаться оплаты товара покупателем вовсе не обязательно.

Долгое время Минфин России не соглашался с данной позицией. Чиновники считали, что расходы на покупные товары можно учесть лишь после того, как поступит оплата от покупателей.

Такое мнение было выражено, например, в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF79C6486C1FF461339121364wAZ9N) от 27 ноября 2009 г. N 03-11-09/384.

Свою правоту компаниям удавалось отстоять только в суде. И благодаря положительной для налогоплательщиков арбитражной практике финансисты все же изменили свою позицию.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6782C9F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) Минфина России от 29 октября 2010 г. N 03-11-09/95 сказано, что при решении этого вопроса надо руководствоваться [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AFE9A6682C9F11B19314B1F66AEwDZCN) Президиума ВАС РФ от 29 июня 2010 г. N 808/10.

А из него следует, что расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, компания может признать в составе затрат при упрощенной системе после фактической передачи ценностей покупателю. То есть независимо от того, оплачены они покупателем или нет.

Отметим также, что в силу положений [ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ1N) НК РФ о раздельном учете стоимости товаров без НДС и самой суммы налога финансисты требуют делать в [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов две записи: на стоимость товаров без налога и на "входной" НДС по ним.

В связи с этим в ряде своих разъяснений контролирующие органы указывают, что для документального подтверждения расходов на "входной" НДС, помимо накладных и платежек, необходимы также счета-фактуры (Письма Минфина России от 24 сентября 2008 г. [N 03-11-04/2/147](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99D658EC2FF461339121364wAZ9N), УФНС России по г. Москве от 28 июня 2006 г. [N 18-11/3/56398@](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFB966787C9FF461339121364wAZ9N), от 7 июня 2006 г. [N 18-11/3/48416@](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFB966384C6FF461339121364wAZ9N)).

Однако это требование далеко не бесспорно.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, они не принимают его к вычету, не обязаны вести [журнал](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZCN) учета полученных и выставленных счетов-фактур, [книги покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) и [продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N).

Согласно [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) "Налог на добавленную стоимость" НК РФ, счет-фактура признается документом, служащим основанием для принятия НДС к вычету, которым налогоплательщики, находящиеся на спецрежиме, воспользоваться не могут. А для учета сумм НДС в расходах наличие счета-фактуры не обязательно. Данную точку зрения разделяют и арбитры ([Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601C1490F9E0AFE9B608FC9F21B19314B1F66AEwDZCN) ФАС Московского округа от 11 апреля 2011 г. N КА-А40/2163-11).

Однако такая позиция способна привести к спорам с налоговыми органами. Поэтому на практике проще иметь в наличии счета-фактуры поставщиков.

12.6.7. Расходы на выплату

пособий по временной нетрудоспособности

в соответствии с законодательством РФ

[Статья 183](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1DwCZ5N) Трудового кодекса РФ гарантирует работнику, что при временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности, размеры и условия выплаты которых устанавливаются федеральными законами.

Порядок исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком установлен [ст. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A648EC8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7418w3Z1N) Закона N 255-ФЗ.

[Положение](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6487C8F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z2N) об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, утверждено Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2007 г. N 375.

В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в Фонд социального страхования РФ в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEwDZCN) от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующие году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей).

Средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и ежемесячное пособие по уходу за ребенком, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей установленную в соответствии с [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEwDZCN) о страховых взносах на соответствующий календарный год предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ.

По общему правилу за расчетный период при начислении пособий в 2014 г. берется период 2012 и 2013 гг. (два предшествующих года).

Предельный размер для начисления страховых взносов составлял в 2012 г. 512 000 руб., а в 2013 г. - 568 000 руб.

Во всех случаях для исчисления пособий используется средний дневной заработок, за исключением исчисления ежемесячного пособия по уходу за ребенком.

Для расчета пособий по временной нетрудоспособности применяется следующий алгоритм:

1. Подсчитываем сумму начислений, облагаемых взносами в ФСС за каждый из 2 календарных годов, предшествующих году наступления страхового случая, - в 2014 г. по общему правилу - за 2012 и 2013 гг.

2. Отдельно сумму начислений за каждый год сравниваем с предельным размером облагаемых сумм за этот год, например, заработок за 2012 г. сравниваем с 512 000 руб., за 2013 г. - с 568 000 руб., и берем меньшую из сравниваемых сумм.

3. Определяем средний дневной заработок путем деления суммы заработка за 2 года на 730 ([ч. 3 ст. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A648EC8F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Cw3Z9N) Закона N 255-ФЗ).

4. Умножаем полученную сумму на коэффициент в зависимости от стажа работника.

5. Определяем сумму к выплате путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней нетрудоспособности.

6. Сравниваем итоговую сумму пособия с размером пособия, исчисленным из МРОТ. Пособие будет начислено в той сумме, которая окажется больше.

Средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая, при наличии одного из следующих обстоятельств:

- если застрахованное лицо не имело заработка в периоде 2 календарных лет до дня наступления страхового случая;

- если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчете за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая.

В данном случае средний дневной заработок определяется путем деления минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая, увеличенного в 24 раза, на 730 ([п. 15(3)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6487C8F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A73w1ZEN) Положения N 375).

Пособие за первые три дня нетрудоспособности начисляется за счет средств работодателя. Это пособие включается в расходы при УСН.

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.

Пособие за первые три дня нетрудоспособности начисляется за счет средств работодателя. Это пособие включается в расходы при УСН.

12.6.8. Расходы на обязательное социальное

и пенсионное страхование

К системе обязательного страхования для предприятий, уплачивающих единый налог при применении упрощенной системы налогообложения, относятся и, соответственно, включаются в расходы предпринимателя:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C0F11B19314B1F66AEwDZCN) от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ);

- страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C4F21B19314B1F66AEwDZCN) 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. То есть суммы обязательных взносов на пенсионное страхование подлежат включению в расходы налогоплательщика.

Об этом говорится в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9D6485C6F01B19314B1F66AEwDZCN) Минфина от 24 мая 2013 г. N 03-11-11/18972.

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. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1BwCZ5N) Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования".

12.6.9. Расходы на обязательное и добровольное 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721B32w3ZFN) Налогового кодекса РФ.

Если предприниматель осуществил расходы на обязательное страхование (установленное законодательством Российской Федерации), то такие расходы включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. А если такие тарифы не утверждены, то расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Если страхование производится добровольно, то затраты на такое страхование не будут приниматься при расчете единого налога. К примеру, [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6983C6FF461339121364wAZ9N) 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.

Расходы по договорам добровольного личного страхования работников, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, в перечне, установленном [п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ0N) НК РФ, не поименованы.

В связи с этим некоторые специалисты, а также представители Минфина России считают, что затраты по договорам добровольного страхования налогоплательщик не вправе включать в расходы, учитываемые при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. В частности, такой вывод относительно учета расходов по добровольному страхованию жизни и здоровья сотрудников Минфин России высказал в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA97648FC8FF461339121364wAZ9N) от 12 марта 2008 г. N 03-11-04/2/47.

В то же время организация при применении УСН вправе признать в целях налогообложения расходы на оплату труда ([пп. 6 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834391CwCZ1N) НК РФ). При этом [п. 2 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1DwCZ7N) НК РФ установлено, что расходы, указанные в [пп. 6 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834391CwCZ1N) НК РФ, принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций [ст. 255](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323B19wCZ1N) НК РФ.

В свою очередь, [п. 16 ст. 255](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751038w3Z8N) НК РФ предусматривает, что в составе расходов на оплату труда учитываются, в частности, суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В случаях добровольного страхования указанные суммы относятся к расходам на оплату труда, в частности по договорам:

- страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, за исключением страховых выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица. Такие выплаты учитываются в целях налогообложения, если их совокупная величина не превышает 12% от суммы расходов на оплату труда;

- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников. Взносы по таким договорам, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда;

- добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица. Взносы по таким договорам включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

Поэтому расходы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, могут быть учтены при расчете налога на основании [пп. 6 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834391CwCZ1N) НК РФ. К такому же выводу пришел Минфин России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF69B6387C8FF461339121364wAZ9N) от 21 марта 2011 г. N 03-11-06/2/35.

Если ИП, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", примет решение включить в состав расходов расходы по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников, необходимо иметь в виду, что такие расходы можно принять только после фактической оплаты ([п. 2 ст. 346.17](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E37w3Z3N) НК РФ).

12.6.10. Суммы налога на добавленную стоимость

[Глава 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) 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 налоговые органы придерживаются иного мнения. Они считают, что в составе расходов можно учесть только суммы НДС по учитываемым в целях исчисления единого налога расходам.

Пример. ПБОЮЛ провел рекламную акцию. Сумма расходов на осуществленную рекламу нормируется. НДС по расходам на рекламу будет принят в состав расходов ПБОЮЛ только в части, относящейся к расходам на рекламу в пределах норм. Затраты на рекламу сверх норм, а соответственно, и НДС по ним, по мнению налоговиков, не будут являться расходами ПБОЮЛ.

В частности, такое мнение было высказано в Письмах УМНС по г. Санкт-Петербургу от 29 июля 2003 г. [N 02-05/15452](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFB9D6182C9FF461339121364wAZ9N) "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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFB9D6186C5FF461339121364wAZ9N) "Об исчислении и уплате НДС при аренде муниципального нежилого помещения".

Однако в связи с выходом [Постановления](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C602DE580F9E0AFE9A6982C7F61B19314B1F66AEwDZCN) Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. N 2604/10 ситуация изменилась. Согласно разъяснениям Президиума ВАС РФ, если в соответствии с [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) "Налог на прибыль организаций" расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким затратам подлежат вычету в размере, соответствующем этим нормам, только в том случае, если это расходы на командировки и представительские расходы.

Арбитражные суды при рассмотрении аналогичных дел будут опираться на толкование правовых норм Президиумом ВАС РФ, а ФНС порекомендовала инспекторам руководствоваться арбитражной практикой их региона по данному вопросу.

В соответствии с [п. 2 ст. 346.11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701B32w3Z9N) НК РФ предприниматели, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого при участии в договоре простого товарищества.

Необходимо помнить, что индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных [НК](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ.

[Пунктом 3 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A33w3ZFN) НК РФ установлено, что при предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления имущества в аренду налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. Налоговыми агентами признаются арендаторы имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Исчислять НДС необходимо расчетным методом по ставке 18/118 в соответствии с [п. 4 ст. 164](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721B34w3ZBN) НК РФ.

Удержанную сумму НДС налоговый агент обязан в полном объеме перечислить в бюджет по месту своего нахождения ([п. 4 ст. 173](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741936w3ZAN) НК РФ).

Напомним также, что согласно [п. 5 ст. 174](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1B30w3ZEN) НК РФ налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. [Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC8F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N) данной декларации в настоящее время утверждена Приказом Минфина России от 15 октября 2009 г. N 104н.

Если предприниматель применяет УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", то в соответствии с [пп. 8 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E34w3ZEN) НК РФ он вправе учесть в составе расходов сумму перечисленного в бюджет НДС, в том числе и суммы НДС, с арендной платы. При этом расходы могут быть признаны только после их фактической уплаты, то есть только после того, как НДС будет перечислен в бюджет.

Также при применении упрощенной системы налогообложения теряется значение счета-фактуры. Если для плательщиков НДС это основной документ, на основании которого суммы НДС относятся к вычету при расчетах с бюджетом, то в ситуации уплаты единого налога НДС можно отнести на расходы предприятия и на основании накладной, в которой выделен НДС, или другого документа. Данной ситуации было посвящено большое, развернутое [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6187C0FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 13 января 2004 г. N 21-09/01610 "Об учете НДС при отсутствии счета-фактуры".

Если ПБОЮЛ не является плательщиком НДС, но все-таки ошибочно реализует свою продукцию с НДС, то суммы этого налога, полученные от покупателей, уплачиваются в бюджет в общеустановленном порядке. При этом и суммы налога, уплаченные поставщикам при приобретении товаров, работ, услуг, будут относиться к вычету при расчетах с бюджетом по НДС ([п. 5 ст. 173](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1DwCZ1N) Налогового кодекса РФ). Но вот только, по мнению налоговиков, в такой ситуации суммы НДС, пусть даже уплаченные в бюджет, нельзя будет учесть в составе расходов ПБОЮЛ.

Налоговики указывают, что перечень расходов, учитываемых в уменьшение полученных доходов, установлен [п. 1 ст. 346.16 гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ0N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313311wCZ6N) и [ст. 346.16 гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ1N) Налогового кодекса РФ.

В то же время они почему-то забывают о [пп. 22 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711130w3Z8N) Налогового кодекса РФ, разрешающем учитывать в составе расходов суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Однако в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6584C2F61B19314B1F66AEwDZCN) Минфина России от 21 сентября 2012 г. N 03-11-11/280 указано, что в расходах, уменьшающих доходы, должны учитываться суммы только тех налогов и сборов, от уплаты которых налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождены. Поэтому суммы НДС, выделенные в счетах-фактурах, выставленных покупателям товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, применяющими УСН, и уплаченные ими в бюджет, при определении налоговой базы в составе расходов не учитываются.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не должны выписывать счета-фактуры ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFC9B698FC6FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 16 апреля 2003 г. N 24-11/20974 "О порядке выставления счетов-фактур").

12.6.11. Проценты по кредитам и займам,

а также расходы по оплате услуг кредитных организаций

Проценты могут быть признаны расходами при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым 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 понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии подобных долговых обязательств предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и коэффициента 0,8 - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования Банка России, действовавшая на дату привлечения денежных средств. В отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования Банка России, действовавшая на дату признания расходов в виде процентов.

Итак, проценты по кредитам, займам принимаются в порядке, определенном [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) 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 налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

На настоящий момент действует следующий порядок признания расходов в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты): расходы признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688FC9F21B19314B1F66AEwDZCN) 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.

Об этом также можно судить по [Письму](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6186C8FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. N 21-09/00507 "Об учете затрат на ведение кассового хозяйства". В нем говорится, что затраты налогоплательщика на инкассацию наличной выручки могут быть отнесены на предусмотренные [пп. 9 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751933w3Z3N) Налогового кодекса РФ расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями. А в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612D95F67A40CA1926185C7FC18443B43466AACDBwDZCN) 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.

12.6.12. Суммы таможенных платежей, уплаченные

при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

и не подлежащие возврату налогоплательщику

В данном случае [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ отсылает нас к Таможенному [кодексу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEwDZCN) Таможенного союза.

В соответствии со [ст. 70](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F10wCZDN) Таможенного кодекса Таможенного союза, к таможенным платежам относятся:

1) ввозная таможенная пошлина;

2) вывозная таможенная пошлина;

3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

5) таможенные сборы.

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов установлены Таможенным кодексом в следующих статьях:

- [ст. 81](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1EwCZ0N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов и сроки их уплаты при незаконном перемещении товаров через таможенную границу";

- [ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381AwCZ1N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты при прибытии товаров на таможенную территорию";

- [ст. 166](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381DwCZ2N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты при убытии иностранных товаров с таможенной территории Таможенного союза";

- [ст. 172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313811wCZ5N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты при временном хранении товаров";

- [ст. 197](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313D1BwCZDN) "Выпуск товаров до подачи таможенной декларации";

- [ст. 211](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C1AwCZ7N) "Возникновение, прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты в отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления";

- [ст. 214](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C1CwCZDN) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате вывозных таможенных пошлин и срок их уплаты в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру экспорта";

- [ст. 227](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331DwCZ1N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты в отношении иностранных товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру таможенного транзита";

- [ст. 228](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ3N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате вывозных таможенных пошлин и срок их уплаты в отношении товаров Таможенного союза, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру таможенного транзита";

- [ст. 237](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313219wCZ2N) "Возникновение и прекращение обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов и срок их уплаты в отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру таможенного склада";

и [ст. ст. 300](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381BwCZ4N), [306](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832381DwCZCN), [344](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323E1EwCZCN) и [360](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333A1BwCZ7N) Таможенного кодекса.

При установлении таможенных процедур в соответствии с [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313D11wCZ4N) и [3 ст. 202](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B1FwCZ0N) Таможенного кодекса сроки уплаты таможенных пошлин, налогов устанавливаются в соответствии с международными договорами и законодательством государств - членов Таможенного союза.

Например, при прибытии товаров на таможенную территорию Таможенного союза сроком уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов считается:

1) при недоставке товаров в место прибытия - день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - день выявления факта недоставки товаров в место прибытия;

2) при утрате товаров в месте прибытия, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения, - день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - день выявления факта утраты товаров;

3) при вывозе товаров из места прибытия на остальную часть таможенной территории Таможенного союза без размещения на временное хранение или помещения их под таможенную процедуру в месте прибытия - день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - день выявления факта такого вывоза.

12.6.13. Расходы на командировки

В соответствии со [ст. 168](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6680C0F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZ2N) 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 налога, уплачиваемого в связи с применением УСН.

Но следует учесть, что затраты на командировки могут быть признаны расходами только после возвращения из нее работника, на основании представленных и надлежаще оформленных оправдательных документов.

12.6.14. Расходы на нотариальное оформление документов

В соответствии со [ст. 22](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6480C8F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7Fw1Z9N) 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 и нотариусом.

Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно тарифу. То есть в большинстве случаев при возникновении совершения нотариальных действий, связанных с производственными потребностями хозяйствующего субъекта, придется заплатить плату, соответствующую по размерам государственной пошлине. Размеры государственной пошлины, взимаемой за совершение нотариальных действий, указаны в [гл. 25.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711Dw3Z9N) "Государственная пошлина" Налогового кодекса РФ.

А вот расходы на нотариальное заверение по тарифам, превышающим установленные Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ, при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, приняты не будут. Аналогичная точка зрения выражена в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6883C5FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 24 ноября 2003 г. N 21-08/65191 "Об учете затрат индивидуального предпринимателя по оплате услуг нотариуса".

12.6.15. Расходы на рекламу

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C9F31B19314B1F66AEwDZCN) 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 или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Расходы на рекламу и ранее также принимались при исчислении налоговой базы по единому налогу, но лишь как оплата услуг, оказанных сторонними организациями. Теперь они напрямую указаны в [пп. 20 п. 1 ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1DwCZ5N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1DwCZ7N) Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним нормируемые и другие расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832391FwCZCN) Налогового кодекса РФ.

К расходам на рекламу в целях налогообложения относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, и иные рекламные расходы, не указанные выше, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации. При этом выручка определяется в соответствии со [ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ5N) Налогового кодекса РФ.

Пример. Доход предпринимателя, работающего по упрощенной системе налогообложения, составил 178 000 руб. Расходы, учитываемые при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, составили 78 000 руб. В числе этих расходов рекламные расходы (не указанные в [абз. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832391FwCZCN) - [4 п. 4 ст. 264](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741A33w3ZFN) Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

178 000 руб. x 1% = 1780 руб.

Рекламные расходы в пределах нормы с учетом НДС составят 1780 руб., а сверх нормы - 10 220 руб. (12 000 - 1780). Таким образом, налогооблагаемая база по единому налогу составит:

178 000 руб. - (78 000 руб. - 10 220 руб.) = 110 220 руб.

12.6.16. Расходы по уплате сумм налогов и сборов

в соответствии с законодательством

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований ([п. 1 ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ2N) Налогового кодекса РФ).

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) ([п. 2 ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZDN) Налогового кодекса РФ).

В результате использования законодателем некорректных формулировок получаем, что налогооблагаемую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, можно уменьшить на сумму этого же налога.

Налоговики, конечно, против такой трактовки положений [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ, доказывая, что раз расчет производится для исчисления величины именно налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, то и учитывать в расчете суммы уже уплаченного ранее налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, необоснованно. В частности, об этом говорится в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFB9C6086C4FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 15 октября 2003 г. N 02-05/21731 "О применении налогового законодательства по налогу на прибыль организаций, по налогу на имущество предприятий и упрощенной системы налогообложения".

Нельзя учесть в составе расходов и сумму НДФЛ, уплаченного за прошлый налоговый период применения общеустановленной системы налогообложения, так как она не может быть отнесена к расходам, связанным с применением упрощенной системы налогообложения. Такое мнение высказано в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC05B63CB59F29B678FC6F61B19314B1F66AEwDZCN) УМНС России по г. Москве от 30 июля 2003 г. N 21-14/42236 в отношении всех других налогов и сборов, относящихся к периоду применения общей системы налогообложения.

По мнению налоговиков, нельзя учесть в составе расходов предпринимателя и другие суммы налогов за прошлые годы, погашенные в отчетном периоде ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B608FC0FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. N 21-07/56743 "Об учете сумм, направленных на погашение задолженности по налогам").

В некоторых случаях нельзя учесть и суммы налогов, уплаченные в отчетном периоде и относящиеся к отчетному периоду. К примеру, налог на доходы физических лиц с начисленных и выплаченных дивидендов не учитывается в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C613CE530F9E0AFC97608EC0FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 11 августа 2003 г. N 21-09/43972 "Об упрощенной системе налогообложения").

12.7. Убытки, уменьшающие налоговую базу

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и налогом, исчисленным в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее ([п. 6 ст. 346.18](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1FwCZ1N) 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 налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, или налога на доходы физических лиц. Такое же мнение высказано в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6884C8FF461339121364wAZ9N) 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. 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 9 налоговых периодов.

12.8. Порядок исчисления и уплаты налога,

уплачиваемого в связи с применением УСН

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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6982C5FF461339121364wAZ9N) 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](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9B6284C5FF461339121364wAZ9N) УМНС России по г. Москве от 15 декабря 2003 г. N 21-09/69433 "Об определении объекта налогообложения при оплате покупки по кредитной карте".

В случае если объектом налогообложения являются доходы индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Рассмотрим на развернутом примере, как будет при упрощенной системе налогообложения рассчитываться налогооблагаемая база по единому налогу.

Расчет налогооблагаемой базы

Допустим, индивидуальный предприниматель применяет УСН (объект налогообложения - доходы). Размеры полученных доходов в течение I полугодия:

|  |  |
| --- | --- |
| Период | Доходы, руб. |
| Январь | 600 000 |
| Февраль | 840 000 |
| Март | 720 000 |
| Итого за I квартал | 2 160 000 |
| Апрель | 930 000 |
| Май | 640 000 |
| Июнь | 810 000 |
| Итого за I полугодие | 4 540 000 |

1. Рассчитаем сумму авансовых платежей:

Сумма за I квартал составит 129 600 руб.: 2 160 000 руб. x 6%.

2. Определим сумму авансовых платежей:

Сумма за I полугодие составит 272 400 руб.: 4 540 000 руб. x 6%.

3. Вычислим сумму налога:

С учетом аванса, который уплачен по итогам I квартала, за I полугодие нужно заплатить 142 800 руб.: 272 400 руб. - 129 600 руб.

При объекте "доходы" индивидуальный предприниматель вправе уменьшить сумму налога (авансового платежа) на сумму уплаченных страховых взносов в Пенсионный фонд и другие внебюджетные фонды, но не более чем на 50%.

Ограничение не распространяется на индивидуальных предпринимателей, у которых нет наемных работников. В этом случае налог (авансовый платеж) можно уменьшить на всю сумму уплаченных за себя страховых взносов исходя из стоимости страхового года.

Допустим, за I квартал индивидуальный предприниматель получил доход 2 160 000 руб. С выплат наемным работникам он уплатил страховые взносы в размере 75 000 руб.

1. Рассчитаем авансовый платеж:

За I квартал - 129 600 руб.: 2 160 000 руб. x 6%.

2. Уменьшаем авансовый платеж

Авансовый платеж можно уменьшить не на всю сумму страховых взносов, а только на предельную сумму - 64 800 руб.: 129 600 руб. x 50%.

Допустим, что у индивидуального предпринимателя нет наемных работников.

В этом случае уплачиваются страховые взносы только за индивидуального предпринимателя в Пенсионный фонд и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, в фиксированном размере - 17 208,25 руб.

Авансовый платеж за I квартал составит 112 391,75 руб.: 129 600 руб. - 17 208,25 руб.

Допустим, индивидуальный предприниматель применяет УСН (объект - доходы минус расходы). Размеры полученных доходов, понесенных расходов и налоговой базы составят:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Доходы, руб. | Расходы, руб. | Налоговая база, руб. |
| Январь | 600 000 | 460 000 | 140 000 |
| Февраль | 840 000 | 650 000 | 190 000 |
| Март | 720 000 | 500 000 | 220 000 |
| **Итого за I квартал** | **2 160 000** | **1 610 000** | **550 000** |
| Апрель | 930 000 | 880 000 | 50 000 |
| Май | 640 000 | 560 000 | 80 000 |
| Июнь | 810 000 | 680 000 | 130 000 |
| **Итого за I полугодие** | **4 540 000** | **3 730 000** | **810 000** |

1. Рассчитаем сумму авансовых платежей:

Сумма за I квартал составит 82 500 руб.: 550 000 руб. x 15%.

2. Определим сумму авансовых платежей:

Сумма за I полугодие составит 121 500 руб.: 810 000 руб. x 15%.

3. Вычислим сумму налога:

С учетом аванса, который уплачен по итогам I квартала, за I полугодие нужно заплатить 39 000 руб.: 121 500 руб. - 82 500 руб.

Но необходимо учесть, что налоговый период по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, - это год, и поэтому налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

[Глава 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ и говорит, что налогоплательщики:

- выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу;

- выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, исчисляющие единый налог с доходов, сумму налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, уменьшают на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности.

Индивидуальные предприниматели, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы и не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму налога (авансовых платежей по налогу) на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Спорной является ситуация в отношении того, на сумму каких именно взносов на обязательное пенсионное страхование - начисленных или уплаченных - уменьшать сумму налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. Нормы [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ говорят - "уплачиваемых за этот же период времени". Но это могут быть и начисленные взносы: они ведь тоже уплачиваются за этот же период времени, - а могут быть именно уплаченные взносы.

Специалисты УМНС России по г. Санкт-Петербургу считают, что речь идет об уплаченных взносах. Логика здесь такая. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Следовательно, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начисленные в соответствии с положениями [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ, учитываются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором осуществлено их перечисление. Такое же мнение высказано и в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFB9C6080C2FF461339121364wAZ9N) УМНС России по Ленинградской области от 11 сентября 2003 г. N 02-10/18009.

Налоговым периодом по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. С 2009 г. по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, надо отчитываться раз в год.

Соответственно, авансовые платежи должны быть уплачены в следующие сроки:

- 25 апреля;

- 25 июля;

- 25 октября.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

А вот уплату налога ПБОЮЛ по закону необходимо произвести не позднее 30 апреля.

12.9. Минимальный налог

Минимальный налог уплачивается налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В соответствии с [п. 6 ст. 346.18](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1FwCZ1N) Налогового кодекса РФ он составляет 1 процент от суммы полученного налогооблагаемого дохода.

Обратите внимание: минимальный налог рассчитывается только по итогам налогового периода ([п. 6 ст. 346.18](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1FwCZ1N) Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается в том случае, если он больше суммы исчисленного в общем порядке налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. А налог определяют только по итогам периода налогового, поскольку по окончании отчетных периодов рассчитывают авансовые платежи по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. Об этом говорит [п. 3 ст. 346.21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E39w3ZCN) Налогового кодекса РФ.

Например, индивидуальный предприниматель применяет УСН (объект - доходы, уменьшенные на величину расходов). За налоговый период он получил доходы в размере 25 000 000 руб., а его расходы составили 24 000 000 руб.

1. Определяем налоговую базу:

Налоговая база равна 1 000 000 руб.: 25 000 000 руб. - 24 000 000 руб.

2. Определяем сумму налога:

Сумма налога составит 150 000 руб.: 1 000 000 руб. x 15%.

3. Рассчитаем минимальный налог:

Минимальный налог равен 250 000 руб.: 25 000 000 руб. x 1%.

Уплатить нужно именно эту сумму, а не сумму налога, исчисленную в общем порядке.

12.10. Налоговая декларация

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) налоговой декларации и [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ4N) ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 22 июня 2009 г. N 58н. Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - декларация), заполняется налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения в соответствии с [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Декларация представляется по итогам налогового периода организациями в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом; индивидуальными предпринимателями - в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Декларация состоит из:

[титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN);

[разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ3N) "Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" (далее - разд. 1);

[разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ2N) "Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога" (далее - разд. 2).

Декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) должны прилагаться к налоговой декларации.

Днем представления декларации в налоговый орган считается:

- дата получения в налоговом органе при ее представлении лично или через представителя;

- дата отправки почтового отправления с описью вложения при ее отправке по почте;

- дата отправки по телекоммуникационным каналам, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи, при ее передаче по телекоммуникационным каналам связи.

Декларация заполняется рукописным или машинописным способами, чернилами черного либо синего цвета.

Возможна распечатка декларации на принтере.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Не допускается скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя.

Каждому показателю декларации в утвержденной [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) соответствует одно поле, состоящее из определенного количества ячеек. В каждом поле указывается только один показатель.

Исключение составляют показатели, значением которых являются дата и ставка налога (%). Для [показателя](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZ2N) "Дата" в утвержденной форме соответствуют три поля: день, месяц и год, разделенные знаком "точка" ("."). Для [показателя](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ5N) "Ставка налога (%)" - два поля, разделенные знаком "точка". Первое поле соответствует целой части десятичной дроби, второе - дробной части десятичной дроби.

Страницы декларации имеют сквозную нумерацию начиная с [титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN), вне зависимости от наличия (отсутствия) и количества заполняемых разделов. Порядковый номер страницы проставляется в определенном для нумерации поле.

Например, [показатель](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N) "Номер страницы" (показатель "Стр."), имеющий три ячейки, записывается следующим образом: для первой страницы - 001, для второй - 002.

В верхней части каждой страницы декларации указываются идентификационный номер налогоплательщика (далее - ИНН) и код причины постановки на учет (далее - КПП) организации в соответствии с [п. 3.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ7N) настоящего Порядка.

Заполнение полей декларации значениями текстовых, числовых, кодовых показателей осуществляется слева направо, начиная с первой (левой) ячейки.

[Показатель](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) "Код по ОКАТО", под который отводится одиннадцать ячеек, отражается начиная с первой ячейки. Незаполненные ячейки (справа от значения кода) заполняются нулями. Например, для кода [ОКАТО](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6782C3FD1B19314B1F66AEwDZCN) 12 445 698 в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) "Код по ОКАТО" записывается одиннадцатизначный код 12445698000.

Начиная с 1 января 2014 г. до утверждения новых форм налоговых деклараций в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) "код по ОКАТО" рекомендуется указывать код ОКТМО ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6380C1F01B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 17 октября 2013 г. N ЕД-4-3/18585).

Все значения стоимостных показателей указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. отбрасываются, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

В 2012 г. это правило было признано не соответствующим Налоговому [кодексу](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) [Решением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6485C7F61B19314B1F66AEwDZCN) ВАС РФ от 20 августа 2012 г. N 8116/12. Однако Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6980C9FD1B19314B1F66AEwDZCN) от 23 июля 2013 г. N 248-ФЗ в [ст. 52](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771839w3ZEN) НК РФ было добавлено положение о том, что сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а сумма налога 50 коп. и более округляется до полного рубля.

Заполнение текстовых полей декларации осуществляется заглавными печатными символами.

В случае отсутствия данных для заполнения показателя ставится прочерк. При этом прочерк представляет собой прямую линию, проведенную посередине ячеек по всей длине показателя или по правой части показателя при его неполном заполнении. Например: при указании ИНН организации 5024002119 в зоне из двенадцати ячеек [показатель](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ0N) заполняется следующим образом: ИНН 5024002119-.

При распечатке на принтере декларации, заполненной машинным способом, допускается отсутствие обрамления ячеек и прочерков для незаполненных ячеек. Расположение и размеры зон значений показателей не должны изменяться. Печать знаков должна выполняться шрифтом Courier New высотой 16 - 18 пунктов.

[Титульный лист](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) заполняется налогоплательщиком, кроме [раздела](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZCN) "Заполняется работником налогового органа".

При заполнении данной страницы указываются:

1) для организации - ИНН и КПП, присвоенный налоговым органом по месту представления декларации;

2) для индивидуального предпринимателя - ИНН в соответствии со [Свидетельством](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6385C2F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1DwCZ4N) о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации.

При заполнении [титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZCN) указываются:

1) номер корректировки.

При представлении в налоговый орган первичной декларации по [реквизиту](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N) "Номер корректировки" проставляется "0-". При представлении уточненной декларации указывается номер корректировки, отражающий, какая по счету уточненная декларация представляется в налоговый орган (например, "1-", "2-" и т.д.).

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном [ст. 81](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7311w3Z5N) Кодекса.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном [ст. 81](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7311w3Z5N) Кодекса.

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в том налоговом периоде, за который вносятся соответствующие изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком производится перерасчет налоговой базы и суммы налога;

2) код налогового периода, за который представляется декларация, в соответствии с [Приложением N 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303918wCZ4N) к настоящему Порядку;

3) отчетный год, за который представляется декларация;

4) код налогового органа, в который представляется декларация, согласно документам о постановке на учет в налоговом органе, поименованным в [п. 3.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ7N) настоящего Порядка;

5) код вида места представления декларации налогоплательщиком в налоговый орган согласно [Приложению N 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303918wCZ3N) к настоящему Порядку;

6) наименование российской организации, соответствующее наименованию, указанному в учредительных документах (при наличии в наименовании латинской транскрипции таковая указывается), а в случае подачи декларации индивидуальным предпринимателем - его фамилия, имя, отчество (полностью, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность);

7) код вида экономической деятельности согласно Общероссийскому [классификатору](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) видов экономической деятельности (ОКВЭД);

8) номер контактного телефона налогоплательщика;

9) количество страниц, на которых составлена декларация;

10) количество листов подтверждающих документов или их копий, включая документы или их копии, подтверждающие полномочия представителя налогоплательщика, приложенных к декларации.

В [разделе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZCN) титульного листа "Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю" указывается:

1) в случае подтверждения достоверности и полноты сведений в декларации руководителем организации-налогоплательщика или индивидуальным предпринимателем - 1; в случае подтверждения достоверности и полноты сведений представителем налогоплательщика - 2;

2) при представлении декларации налогоплательщиком-организацией по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ7N) "фамилия, имя, отчество полностью" - построчно фамилия, имя, отчество руководителя организации полностью. Проставляется личная подпись руководителя организации, заверяемая печатью организации, и дата подписания;

3) при представлении декларации налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем проставляется только его личная подпись в месте, отведенном для подписи, а также дата подписания декларации;

4) при представлении декларации представителем налогоплательщика - физическим лицом по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ7N) "фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно фамилия, имя, отчество представителя налогоплательщика полностью. Проставляется личная подпись представителя налогоплательщика, дата подписания, а также указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика;

5) при представлении декларации представителем налогоплательщика - юридическим лицом по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ7N) "фамилия, имя, отчество полностью" указываются построчно полностью фамилия, имя, отчество физического лица, уполномоченного в соответствии с документом, подтверждающим полномочия представителя налогоплательщика - юридического лица, удостоверять достоверность и полноту сведений, указанных в декларации.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ2N) "наименование организации - представителя налогоплательщика" - наименование юридического лица - представителя налогоплательщика. Проставляется подпись лица, сведения о котором указаны по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ7N) "фамилия, имя, отчество полностью", заверяемая печатью юридического лица - представителя налогоплательщика, и дата подписания.

В [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZCN) "Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя" указывается наименование документа, подтверждающего полномочия представителя налогоплательщика.

[Раздел](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZCN) "Заполняется работником налогового органа" содержит сведения о представлении декларации (код способа представления декларации в соответствии с [Приложением N 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303919wCZ4N) к настоящему Порядку; количество страниц декларации; количество листов подтверждающих документов или их копий, приложенных к декларации; дата представления декларации; номер, под которым зарегистрирована декларация; фамилия и инициалы имени и отчества работника налогового органа, принявшего декларацию; его подпись).

Порядок заполнения [разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ3N) "Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика"

По коду [строки 001](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ5N) указывается объект налогообложения.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, по данному коду [строки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ5N) указывают "1".

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, по данному коду [строки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ5N) указывают "2".

По коду [строки 010](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) указывается код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

По коду [строки 020](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ6N) указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с бюджетной классификацией, по которому подлежит зачислению сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (по которому исчислена к уплате сумма авансовых платежей по налогу).

По коду [строки 030](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ0N) указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за первый квартал.

По коду [строки 040](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ3N) указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за полугодие с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за первый квартал.

По коду [строки 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) указывается сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисленная к уплате за девять месяцев с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за полугодие.

По коду [строки 060](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZDN) указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате за налоговый период с учетом суммы авансового платежа, исчисленного за девять месяцев.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, значение показателя по данному коду [строки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZDN) определяют путем уменьшения суммы исчисленного налога за налоговый период на сумму уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение данного периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности и авансового платежа по налогу, исчисленную к уплате за девять месяцев. Данный показатель указывается, если значение разницы между показателями по кодам [строк 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N), [280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z7N) и [050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) больше или равно нулю.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений [строк 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) и [050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N). Данный показатель указывается, если значение показателя по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) больше или равно значению показателя по коду [строки 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) и сумма исчисленного налога за налоговый период больше или равна сумме исчисленного минимального налога.

По коду [строки 070](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZCN) указывается сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, к уменьшению за налоговый период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, значение показателя по данному коду определяют как разность значений [строки 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) и [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N), за минусом значения по коду [строки 280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z7N). Данный показатель указывается, если значение разницы между показателями по кодам [строк 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N), [280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z7N) и [050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) меньше нуля.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений [строк 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) и [260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N), если значение показателя по коду [строки 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N) больше значения показателя по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) и значение показателя по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) меньше или равно значению показателя по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N), или как значение показателя по коду [строки 050](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ2N), если значение показателя по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) меньше значения показателя по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N).

По коду [строки 080](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ5N) указывается код бюджетной классификации Российской Федерации в соответствии с бюджетной классификацией, по которому подлежит зачислению сумма минимального налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В случае если по итогам налогового периода у налогоплательщика, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, возникает обязанность произвести уплату минимального налога, то по коду [строки 090](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ4N) указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период. Значение показателя по данному коду [строки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ4N) в этом случае соответствует значению показателя по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N). Данный показатель указывается, если значение показателя по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) больше значения показателя по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N).

Сведения, указанные в [разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ3N) декларации, подтверждаются по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ7N) "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подписью лица из числа лиц, указанных в [п. 3.4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ4N) настоящего Порядка, и проставляется дата подписания данного [раздела](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ3N).

Порядок заполнения [разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ2N) "Расчет налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и минимального налога".

По коду [строки 201](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ5N) указывается ставка налога, установленная [п. 2 ст. 346.20](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721B33w3ZEN) Кодекса, в размере 6%, если объектом налогообложения являются доходы, и 15%, либо ставка налога, установленная законом субъекта Российской Федерации, в пределах от 5 до 15% если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

По коду [строки 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N) указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период.

К таким доходам относятся:

доходы от реализации, определяемые в соответствии со [ст. 249](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ5N) Кодекса;

внереализационные доходы, определяемые в соответствии со [ст. 250](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331EwCZ1N) Кодекса.

Не учитываются в составе доходов:

1) доходы, указанные в [ст. 251](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313311wCZ6N) Кодекса;

2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A39w3ZDN) и [4 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7011w3Z4N) Кодекса, в порядке, установленном [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Кодекса;

3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным [п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1CwCZ6N), [4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A37w3Z8N) и [5 ст. 224](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711Bw3Z7N) Кодекса, в порядке, установленном [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) Кодекса.

По коду [строки 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) указывается налогоплательщиком, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма произведенных за налоговый период расходов, определяемых в порядке, установленном [ст. 346.16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333D1AwCZ1N) Кодекса.

Налогоплательщики имеют право включить в расходы сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, полученную за предыдущий период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) не заполняют.

По коду [строки 230](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ6N) указывается налогоплательщиком, объектом налогообложения у которого являются доходы, уменьшенные на величину расходов, сумма убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу за налоговый период.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ6N) не заполняют.

По коду [строки 240](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ1N) указывается налоговая база для исчисления налога за налоговый период.

Значение показателя по данному коду у налогоплательщиков, объектом налогообложения у которых являются доходы, соответствует значению показателя по коду [строки 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N).

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений [строк 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N), [220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) и [230](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ6N), если значение разницы между показателями по кодам [строк 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N), [220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) и [230](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ6N) больше нуля.

По коду [строки 250](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ0N) указывается сумма полученного налогоплательщиком за налоговый период убытка.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как разность значений [строк 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N) и [210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N), если значение показателя по коду [строки 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N) меньше значения показателя по коду [строки 220](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ7N).

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ0N) не заполняют.

По коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) указывается сумма налога, исчисленная исходя из ставки налога и налоговой базы, определяемой нарастающим итогом с начала налогового периода до его окончания (значение показателя по коду [строки 240](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ1N), умноженное на значение показателя по коду [строки 201](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ5N) и деленное на 100).

При получении по итогам налогового периода убытков по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) налогоплательщиком проставляется прочерк.

По коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) указывается сумма исчисленного за налоговый период минимального налога.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, значение показателя по данному коду определяют как значение показателя по коду [строки 210](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ4N), умноженное на 1 и деленное на 100.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, данную [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) не заполняют.

В случае если за налоговый период по коду [строки 260](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) отсутствует значение показателя (проставлен прочерк) либо указанное по данному коду [строки](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ3N) значение показателя окажется меньше значения показателя, указанного по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N), то значение показателя по коду [строки 270](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZ2N) отражается по коду [строки 090](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ4N).

По коду [строки 280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z7N) налогоплательщиками, объектом налогообложения у которых являются доходы, указывается сумма уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также выплаченных работникам в течение налогового периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности, уменьшающая (но не более чем на 50 процентов) сумму исчисленного налога.

Налогоплательщики, объектом налогообложения у которых являются доходы, уменьшенные на величину расходов, данную [строку](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z7N) не заполняют.

Сведения, указанные в [разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ2N) декларации, подтверждаются по [строке](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZCN) "Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю" подписью лица из числа лиц, указанных в [п. 3.4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ4N) Порядка, и проставляется дата подписания данного [раздела](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6581C1F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ2N).

12.11. Налоговый учет при применении УСН

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов и расходов, которые необходимы для расчета единого налога ([ст. 346.24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771F30w3ZFN) Налогового кодекса РФ). Книга учета доходов и расходов является регистром налогового учета.

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) книги учета доходов и расходов и [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ6N) ее заполнения утверждены Приказом Минфина от 22 октября 2012 г. N 135н.

В [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Ведение [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

[Книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая [книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов.

[Книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью индивидуального предпринимателя и скрепляется печатью - при ее наличии. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком [книги учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью индивидуального предпринимателя и скрепляется печатью - при ее наличии.

Исправление ошибок в [книге учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью предпринимателя с указанием даты исправления и печатью - при ее наличии.

После окончания налогового периода [книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов хранится в течение четырех лет ([пп. 8 п. 1 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741F32w3ZCN) Налогового кодекса РФ).

Книга учета доходов и расходов состоит из [титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) и трех разделов. [Раздел I](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZDN) предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. В [разд. II](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZDN) рассчитываются расходы на покупку основных средств, уменьшающие доходы. [Раздел III](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZ7N) посвящен расчету налоговой базы по единому налогу.

[Книга учета](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ1N) доходов и расходов утверждена Приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения".

12.12. Патентная система налогообложения

Этот специальный налоговый режим могут применять только индивидуальные предприниматели, ведущие свою деятельность в том регионе, где законом субъекта Российской Федерации принято решение о введении патентной системы налогообложения.

Патентная система налогообложения в общем случае предусматривает освобождение предпринимателя от ряда налогов, является добровольной и может совмещаться с другими режимами налогообложения.

Перечень видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению в рамках патентной системы налогообложения, ограничен. В частности, под патентную систему подпадают:

ветеринарные услуги;

розничная торговля через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. м по каждому объекту организации торговли;

услуги общественного питания, оказываемые через объекты общественного питания с площадью зала обслуживания не более 50 кв. м;

парикмахерские и косметические услуги;

оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом.

Индивидуальный предприниматель на патентной системе налогообложения обязан вести книгу учета доходов. [Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303918wCZCN) книги учета доходов и [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391AwCZ2N) заполнения утверждены Приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. N 135н.

Патент не применяется в случае осуществления деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

При определении налоговых обязательств региональные власти вправе дифференцировать предпринимательскую деятельность в рамках каждого вида.

Дифференциация видов предпринимательской деятельности осуществляется в соответствии с Общероссийскими классификаторами видов экономической деятельности и услуг населению - [ОКВЭД](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ6N) и [ОКУН](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN).

Так, законом Кемеровской области оказание услуг общественного питания делится на три группы:

услуги ресторана, бара, кафе, закусочной;

услуги столовой;

услуги питания предприятий других типов.

Законом Сахалинской области деятельность по обучению населения на курсах и по репетиторству дифференцируется на четыре вида услуг:

обучение на курсах иностранных языков;

обучение на курсах вождения автомобилей;

обучение на других курсах и в кружках;

прочие услуги в системе образования.

Кроме того, власти субъекта Федерации вправе устанавливать дополнительный перечень бытовых услуг, в отношении которых может применяться патент.

Дополнительный перечень бытовых услуг устанавливается в соответствии с Общероссийским [классификатором](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению.

Так, законом Смоленской области перечень бытовых услуг, подпадающих под патентную систему налогообложения, дополнен услугами бань, душевых и саун.

Величина налога, уплачиваемого в рамках патентной системы налогообложения, не зависит от размера фактически полученного (или не полученного) индивидуальным предпринимателем дохода. Она определяется исходя из суммы потенциально возможного дохода, установленного по каждому виду деятельности.

Размер потенциально возможного дохода для конкретных видов деятельности устанавливается законами субъектов Российской Федерации.

Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) установлен максимальный - не более 1 млн руб. и минимальный - не менее 100 тыс. руб. - размер потенциального возможного к получению дохода.

Например, индивидуальный предприниматель занимается оказанием услуг по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств в г. Угличе Ярославской области. При этом у него 15 наемных работников. Закон Ярославской области от 8 ноября 2012 г. N 47-з предусматривает, что потенциально возможный к получению доход индивидуального предпринимателя на патентной системе дифференцируется в зависимости от численности работников. Если бы у индивидуального предпринимателя было менее 5 работников, то потенциальный доход для него составлял бы 1 млн руб. Но поскольку их 15, то планка повышена до 3 млн руб.

Налог исчисляется как произведение ставки 6% и потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Налоговым периодом признается календарный год.

Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент. Соответственно, налог пересчитывается в соответствии с периодом, на который приобретен патент.

С 2013 г. применение единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) стало добровольным, и в связи с этим в отношении некоторых видов предпринимательской деятельности, подпадающих под применение как ЕНВД, так и патентной системы налогообложения, налогоплательщик имеет право выбора. Добровольный характер ЕНВД и патентной системы налогообложения ставит перед предпринимателями вопрос о том, какой же специальный налоговый режим выбрать. Предпочтение обусловлено, как правило, величиной налоговой нагрузки и простотой выполнения налоговых обязательств.

При решении вопроса, какой специальный налоговый режим выбрать, предпочтения обусловлены, как правило, величиной налоговой нагрузки и простотой выполнения налоговых обязательств.

Рассмотрим на примере расчет налоговой нагрузки и другие характеристики режимов налогообложения.

Итак, индивидуальный предприниматель решил заняться оказанием услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом в Тверской области. В его распоряжении три грузовых автомобиля и три водителя с зарплатой в 15 000 руб.

Сравним:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Патентная система налогообложения | ЕНВД |
| Сумма исчисленного налога, руб. | 40 500 | 50 835 |
| Страховые взносы, руб. | 197 664 | 197 664 |
| Сумма налога к уплате, руб. | 40 500 | 25 417 [<1>](#P2964) |
| Обязанность ведения и представления налоговой отчетности | Не представляется | Представление декларации ежеквартально |
| Периодичность уплаты налогов | 2 этапа | Ежеквартально |

--------------------------------

<1> Согласно [ст. 346.32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833331DwCZ3N) Налогового кодекса страховые платежи (взносы) и пособия уменьшают сумму единого налога, исчисленную за налоговый период, в случае их уплаты в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных в настоящем [пункте](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711138w3ZEN) расходов более чем на 50 процентов.

Приведенные расчеты показывают, что в рамках ЕНВД сумма налога к уплате меньше, чем при патентной системе налогообложения. Однако не стоит забывать, что при выборе режима налогообложения имеет смысл руководствоваться не только величиной налоговой нагрузки. Одно из достоинств патентной системы налогообложения - удобство исполнения налогоплательщиком своих обязательств. Во-первых, простая процедура уплаты налога, во-вторых, нет необходимости представления декларации. В рамках ЕНВД индивидуальному предпринимателю, вероятнее всего, понадобятся услуги бухгалтера или представителей в налоговой инспекции, оплата которых, очевидно, нивелирует всю выгоду от применения ЕНВД.

В зависимости от того, на какой период приобретен патент, уплата налога осуществляется в следующие сроки:

1) если патент получен на срок от одного месяца до пяти месяцев включительно, то индивидуальный предприниматель уплачивает сумму налога одним платежом в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

2) если патент получен на срок, составляющий шесть месяцев и более, то индивидуальный предприниматель осуществляет уплату налога двумя платежами:

в размере 1/3 суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

в размере 2/3 суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Допустим, индивидуальный предприниматель имеет патент, который начинает действовать с 25 января 2013 г. Вид деятельности - ремонт мебели. Потенциально возможный к получению доход - 240 000 руб. В зависимости от срока, на который приобретен патент, уплата налога осуществляется в разные сроки.

1. Патент приобретен на 4 месяца.

В такой ситуации налог должен быть уплачен не позднее 19 февраля 2013 г. в сумме 4800 руб.

Сумма налога за 4 месяца: 14 400 / 12 x 4 = 4800 руб.

Сумма налога за год: Потенциально возможный доход x Ставка налога = 240 000 x 6% = 14 400 руб.

2. Патент приобретен на 8 месяцев.

Сумма налога к уплате за 8 месяцев: 14 400 / 12 x 8 = 9600 руб.

Не позднее 19 февраля индивидуальный предприниматель обязан уплатить налог в размере его третьей части, что составит 3200 руб.

Оставшаяся часть должна быть оплачена в размере 6400 руб. (9600 - 3200) не позднее 27 августа 2013 г.

Сумма к уплате: 14 400 - 4800 = 9600 руб.

Заявление для получения патента подается в налоговый орган по месту жительства за 10 рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения, кроме ситуаций, когда физическое лицо планирует осуществлять предпринимательскую деятельность на основе патента в субъекте Российской Федерации, на территории которого такое лицо состоит на учете в налоговом органе. В таком случае заявление на получение патента подается одновременно с документами, представляемыми при государственной регистрации физического лица в качестве предпринимателя. А действие патента начинается со дня государственной регистрации индивидуального предпринимателя. Если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять деятельность в другом регионе, заявление можно подать в любой налоговый орган соответствующего субъекта Российской Федерации.

Индивидуальный предприниматель может приобрести патент на срок от 1 до 12 месяцев включительно в пределах календарного года. При этом патент выдается с любой даты.

Налоговый орган в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления обязан выдать патент или уведомить об отказе.

Отдельно подавать заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему, не нужно: налоговый орган ставит на учет на основании заявления о выдаче патента.

Например, индивидуальный предприниматель из Москвы планирует вести деятельность на основе патента в Московской области. Он не состоит там на учете в налоговом органе по месту жительства или в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. В таком случае заявление подается в любой территориальный налоговый орган Московской области по выбору индивидуального предпринимателя.

Глава 13. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

13.1. Сущность единого налога на вмененный доход

Согласно [п. 1 ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A72w1ZDN) Налогового кодекса РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Совокупность этих налогов и сборов принято считать общим режимом налогообложения.

В то же время наряду с общим режимом налогообложения существуют особые налоговые режимы, применение которых освобождает фирмы и предпринимателей от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов ([п. 7 ст. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A73w1Z1N) Налогового кодекса РФ).

В соответствии со [ст. 18](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7Ew1ZAN) Налогового кодекса РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. Специальный налоговый режим применяется только в случаях и порядке, установленных Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ и федеральными законами, которые принимаются в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ. При этом элементы налогообложения и налоговые льготы определяются так, как требует Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ, а другие особые правила могут содержаться в каких-либо иных федеральных законах.

Таким образом, специальный режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же время регулируется и неналоговым законодательством, например законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности при разделе продукции и т.п.

К специальным налоговым режимам, в частности, относятся:

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

- упрощенная система налогообложения;

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Как видно, к специальным налоговым режимам Налоговый кодекс РФ относит систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), порядок применения которой, как мы уже говорили, изложен в [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ.

В этой [главе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) определены те виды деятельности, которые могут переводиться на уплату ЕНВД. Также здесь прописано, как надо рассчитывать вмененный доход и в какие сроки нужно перечислить налог в бюджет. Эти правила одинаковы для всей территории России.

А вводят этот налог на подведомственной территории местные власти, в соответствии с [п. 1 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E30w3ZDN) Налогового кодекса РФ. Если на территории, где введен "вмененный" налог, предприятие или индивидуальный предприниматель занимаются той деятельностью, которая облагается ЕНВД, то они могут добровольно перейти на уплату этого налога.

Организации - плательщики ЕНВД в соответствии с [п. 4 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721D30w3Z2N) Налогового кодекса РФ освобождаются от следующих налогов:

- налога на прибыль;

- налога на имущество;

- налога на добавленную стоимость (НДС).

А для индивидуальных предпринимателей ЕНВД заменяет следующие виды налогов:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);

- налог на имущество физических лиц;

- налог на добавленную стоимость (НДС).

Надо отметить, что замена уплаты перечисленных налогов осуществляется только по той предпринимательской деятельности, которая переведена на ЕНВД. Если предприниматель занимается помимо деятельности, переведенной на уплату единого налога, еще и деятельностью, не подпадающей под ЕНВД, то по этому второму виду деятельности он обязан платить все "общережимные" налоги.

Несмотря на то что ЕНВД или единый налог по упрощенной системе налогообложения заменяют уплату некоторых налогов, это не значит, что кроме единого налога не надо перечислять никаких других платежей и взносов в бюджет. Ведь перечень налогов, которые заменяет ЕНВД, закрыт. Кроме того, о необходимости уплаты иных налогов прямо сказано в [п. 4 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721D30w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

В первую очередь это касается НДС, который плательщики ЕНВД должны перечислять при ввозе товаров на таможенную территорию России. Определяя этот НДС, необходимо руководствоваться положениями [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) Налогового кодекса РФ, а также российским таможенным законодательством.

Помимо этого, исходя из перечня налогов и сборов, приведенного в [ст. ст. 13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A70w1Z9N) - [15](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A71w1Z0N) Налогового кодекса РФ, "вмененщики" (при возникновении соответствующих объектов налогообложения) могут перечислять в бюджет следующие федеральные налоги и сборы:

- налог на добычу полезных ископаемых;

- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

- государственную пошлину;

- водный налог.

А также региональные налоги:

- транспортный налог.

И местные налоги:

- земельный налог.

Кроме того, за коммерсантами, переведенными на ЕНВД, сохраняется обязанность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сотрудников в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEwDZCN) от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ. Помимо этого, индивидуальные предприниматели должны платить обязательные фиксированные "пенсионные" взносы за себя ([ст. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ5N) Закона N 212-ФЗ).

В той же [ст. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1CwCZ5N) Закона N 212-ФЗ указано, что плательщики страховых взносов, не производящие выплаты физическим лицам, не исчисляют и не уплачивают страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в Фонд социального страхования Российской Федерации. Но они вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A648EC8F01B19314B1F66AEwDZCN) "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством". Тогда они будут получать пособия по временной нетрудоспособности на общих основаниях.

Если же у предпринимателя на ЕНВД есть работники, то предприниматель уплачивает все взносы за этих работников в полном размере.

Плательщики ЕНВД обязаны также исчислять и уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Базой для расчета этих взносов являются начисленные по всем основаниям выплаты в пользу работников.

Если плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами ([ст. 24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391BwCZ5N) Налогового кодекса РФ), то они обязаны исчислить, удержать и перечислить в соответствующий бюджет налоги в общеустановленном порядке (включая НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц).

Индивидуальные предприниматели могут применять упрощенную систему налогообложения (УСН) одновременно с уплатой ЕНВД. Напомним, что до середины 2003 г. действовал [пп. 12 п. 3 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9C6182C6FF461339121364A9D38C8C469416761B363Bw1Z8N) Налогового кодекса РФ. Он запрещал "вмененщикам" использовать УСН. Теперь же в [п. 4 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZFN) Налогового кодекса РФ сказано, что организации и индивидуальные предприниматели, производящие уплату ЕНВД по одному или нескольким видам деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных сфер предпринимательства. Обратите внимание: из [п. 4 ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZFN) Налогового кодекса РФ, устанавливающего порядок совмещения "упрощенки" и ЕНВД, исключены слова "размеру дохода от реализации".

То есть теперь эта [норма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711039w3ZFN) звучит следующим образом: "Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с [главой 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов, установленная [пунктом 2 настоящей статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E38w3Z2N), определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения".

Учитывая изложенное, организации не учитывают доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, при определении лимита доходов, позволяющего не утратить право на применение УСН.

Надо сказать, что, несмотря на всю заманчивость совмещения этих двух режимов, оно сопряжено с рядом трудностей. Дело в том, что в действующем законодательстве почти не прописано, каким образом при этом будут выглядеть бухгалтерский и налоговый учет и отчетность. Так что налогоплательщику, который решил одновременно применять ЕНВД и УСН, необходимо разработать собственную методику организации учета, основанную на всех применимых нормах и положениях.

Кроме того, нельзя не упомянуть и о существовавшей ранее проблеме, когда налогоплательщик "не умещается" в ограничения, введенные для видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД. Как известно, [пп. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3ZEN) и [8 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721935w3ZFN) Налогового кодекса РФ содержат физические показатели площади (торгового зала или зала обслуживания посетителей), превышение которых означает невозможность применения системы ЕНВД в отношении данной торговой точки (точки общественного питания).

Напомним, что до изменений, внесенных Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F61B19314B1F66AEwDZCN) N 101-ФЗ, данное положение налоговые органы трактовали так: "налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли (общественного питания), превысившие данное ограничение хотя бы по одному объекту организации торговли (общественного питания), не подлежат переводу на уплату единого налога на вмененный доход по указанным видам деятельности". Вышеуказанный [Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F61B19314B1F66AEwDZCN) уточнил, что ограничение в площади торгового зала и зала обслуживания считается не по всем объектам организации торговли и общественного питания, а по каждому в отдельности. Справедливости ради следует указать, что до этих изменений в ряде случаев чиновники также склонялись к этой позиции. Так, представители Минфина России указывали, что торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли индивидуальный предприниматель может уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности - применять "традиционную" систему налогообложения или (по собственному выбору) упрощенную систему. Свое мнение финансисты выразили, в частности, в Письмах: от 21 декабря 2004 г. [N 03-06-05-02/22](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9E6282C9FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N) и от 13 января 2005 г. [N 03-06-05-04/01](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFD98618ECBA24C1B601E11w6Z3N).

Сотрудники ФНС России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9C6382C6FF461339121364wAZ9N) от 27 января 2005 г. N 22-1-12/078 указали: "...налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м и через магазины и павильоны с площадью торгового зала свыше 150 кв. м, подлежат переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м".

Итак, предположим, что индивидуальный предприниматель благополучно соблюдает все ограничения, установленные как для "упрощенки", так и для ЕНВД, и желает одновременно применять оба этих налоговых режима. Налоговые органы, рассмотрев поданное в установленном порядке уведомление налогоплательщика, не нашли оснований, чтобы отказать ему. К сожалению, это не конец трудностей, а, может быть, только начало. Дело в том, что, как мы уже отмечали, одновременное ведение деятельности в рамках столь разных налоговых режимов сопряжено с достаточно специфической ситуацией в части ведения налогового учета. И главной проблемой, пожалуй, является практически полное отсутствие официальных разъяснений о порядке организации учетной работы.

В настоящее время в качестве руководства к действию предприниматели располагают только [п. п. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1DwCZ4N) и [7 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771031w3Z2N) Налогового кодекса РФ. Здесь содержатся требования к тем, кто одновременно осуществляет деятельность как переведенную, так и не переведенную на ЕНВД. Такие фирмы (предприниматели) должны вести раздельный учет по каждому виду деятельности. При этом законодатели требуют организовывать его так: "вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций".

Кроме того, если в рамках одного предприятия осуществляется деятельность и по "упрощенке", и по нескольким видам, для которых установлен режим ЕНВД, то раздельный учет придется обеспечивать не только для "упрощенки", но и для каждого отдельного "вмененного" вида.

При упрощенной системе налогообложения, если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, налогоплательщику необходимо быть точно уверенным в том, что тот или иной расход был осуществлен именно для деятельности по "упрощенной", а не по "вмененной" схеме. Ведь в первом случае он повлияет на величину налога, а во втором - нет. Однако, даже применяя "упрощенку" с объектом налогообложения "доходы", организация или предприниматель заинтересованы в том, чтобы раздельный учет операций велся правильно. Ведь размер ЕНВД не изменяется в зависимости от того, много или мало доходов получено, чего нельзя сказать об "упрощенном" налоге. Так что предприятие должно будет обоснованно доказать, что тот или иной доход относится именно к "вмененке", поскольку в противном случае с него придется уплачивать дополнительный налог.

Впрочем, в отношении практически всех видов доходов, а также прямых расходов (с бухгалтерской точки зрения) организация раздельного учета почти не вызывает сложностей. Зато много проблем возникает с так называемыми "общими" доходами и общехозяйственными расходами.

Здесь как раз следует упомянуть о методике распределения доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль, приведенной в [п. 9 ст. 274](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751E34w3Z3N) Налогового кодекса РФ. Правда, там сказано, что этот алгоритм применяется фирмами, которые занимаются игорным бизнесом или сельским хозяйством, а также перешли на уплату единого налога на вмененный доход. Разработчики [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ предлагают распределять общехозяйственные расходы пропорционально доле доходов от игорного бизнеса (сельскохозяйственной или "вмененной" деятельности) в общем объеме доходов компании.

Представители налоговых органов считают, что и при совмещении режимов ЕНВД и УСН налогоплательщики должны соблюдать такой же порядок. Правда, никаких более или менее реальных обоснований такой позиции налоговики не выдвигают, считая, что другого варианта организации налогового учета в подобной ситуации вообще не существует. Хотя, строго говоря, ни в [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N), ни в [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ нет ссылки на [ст. 274](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323E18wCZ2N) Налогового кодекса РФ. Поэтому, на наш взгляд, налогоплательщики вправе избрать любую базу для распределения расходов, которую они сочтут обоснованной и закрепят в своей учетной политике.

Предприниматели - сельскохозяйственные товаропроизводители смогут применять спецрежим налогообложения в виде единого сельхозналога при осуществлении отдельных видов деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход.

При этом порядок совмещения этих режимов (в части бухгалтерского и налогового учета), по нашему мнению, аналогичен совмещению ЕНВД и "упрощенки". ЕНВД не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в [пп. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3ZEN) - [9 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3Z3N) Налогового кодекса РФ, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с [гл. 26.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7410w3Z3N) настоящего Кодекса на уплату единого сельскохозяйственного налога. И при этом и указанные организации, и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Что же это за виды предпринимательской деятельности? Это:

- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

- розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

- оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

- оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

Система ЕНВД применяется до 1 января 2018 г. ([п. 8 ст. 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6084C1F01B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391AwCZ7N) Федерального закона от 29 июня 2012 г. N 97-ФЗ).

13.2. Плательщики единого налога на вмененный доход

В соответствии с [п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E30w3ZCN) Налогового кодекса РФ система ЕНВД вводится в действие нормативными актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами г. г. Москвы и Санкт-Петербурга. Местные власти могут определять виды деятельности, облагаемые "вмененным" налогом, но только в пределах перечня, который установлен [п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771E30w3ZCN) Налогового кодекса РФ. Согласно этому перечню плательщиками ЕНВД могут стать организации и индивидуальные предприниматели, которые занимаются:

1) оказанием бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским [классификатором](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению;

2) оказанием ветеринарных услуг;

3) оказанием услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств;

4) оказанием услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автомототранспортных средств, а также по хранению автомототранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказанием автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговлей, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей [главы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговлей, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей [главы](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) распространением наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

10) размещением рекламы с использованием внешних и внутренних поверхностей транспортных средств;

11) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

12) оказанием услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв. м;

13) оказанием услуг по передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказанием услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

В отношении определенных видов деятельности, подпадающих под действие ЕНВД, установлены обязательные ограничения и условия. Например, по площади торгового зала или по количеству используемых автотранспортных средств. Остановимся на них подробнее.

13.2.1. Бытовые услуги населению

Бытовыми являются те услуги, которые оказаны за плату населению и упомянуты в Общероссийском [классификаторе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) (ОКУН), утвержденном [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC966487C4FF461339121364wAZ9N) Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163, за исключением услуг ломбардов, а также ремонта, технического обслуживания и мойки автотранспортных средств.

Конкретные виды деятельности, по которым надо платить "вмененный" налог, определяются местными властями. Причем местные чиновники вполне могут перевести на "вмененку" лишь часть бытовых услуг, выбрав их из [Классификатора](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) по своему усмотрению. Согласно ОКУН группа "Бытовые услуги" имеет код ["01"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZCN). Эта [группа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1EwCZCN) делится на подгруппы, вид и отдельные услуги, некоторые из которых приведены в [таблице 1](#P3084). В [ОКУН](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) используют последовательную систему кодирования.

XX X X XX КЧ

Группа

Подгруппа

Вид

Услуга

Контрольное число

Таблица 1

Виды бытовых услуг, оказываемых населению

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N  п/п | Виды услуг | Код |
| 1 | Ремонт, окраска и пошив обуви | [011000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ4N) |
| 2 | Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий | [012000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ0N) |
| 3 | Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий | [013000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ1N) |
| 4 | Изготовление и ремонт мебели | [014000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1BwCZ0N) |
| 5 | Химическая чистка и крашение, услуги прачечных | [015000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D11wCZ3N) |
| 6 | Ремонт и строительство жилья и других построек | [016000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830331AwCZDN) |
| 7 | Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования | [017000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303218wCZ6N) |
| 8 | Услуги фотоателье и фото- и кинолабораторий; транспортно-экспедиторские услуги | [018000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A10wCZDN) |
| 9 | Услуги бань и душевых | [019100](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C11wCZ2N) |
| 10 | Услуги парикмахерских | [019300](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833321DwCZ5N) |
| 11 | Услуги по прокату | [019400](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333318wCZ6N) |
| 12 | Ритуальные услуги | [019500](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F18wCZ3N) |
| 13 | Обрядовые услуги | [019600](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1CwCZ3N) |

Пример. Предприниматель предоставляет в прокат цифровые фотоаппараты.

Согласно Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93 к бытовым услугам, в частности, относится предпринимательская деятельность в сфере проката бытовой радиоэлектронной аппаратуры и принадлежностей к ней, видеоигровых устройств, видеокассет (код [019402](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333318wCZ6N)).

Таким образом, действие специального налогового режима в виде ЕНВД распространяется на прокат цифровых фотоаппаратов. Но только в том случае, если региональные власти ввели этот налог на своей территории. И если они включили прокат цифровых фотоаппаратов в число облагаемых видов деятельности. Указанный индивидуальный предприниматель обязан встать на учет в налоговой инспекции по месту ведения такой деятельности. Сделать это надо в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления.

13.2.2. Ветеринарные услуги

Оказание ветеринарных услуг облагается ЕНВД в соответствии с [пп. 2 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1BwCZDN) Налогового кодекса РФ. При этом ранее в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9A6284C3FF461339121364wAZ9N) РФ не было определено, что же понимать под ветеринарными услугами. Это упущение было исправлено Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F61B19314B1F66AEwDZCN) N 101-ФЗ. Так, в новой редакции [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ ветеринарными считаются услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским [классификатором](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению.

Согласно ОКУН к ветеринарным услугам (код [083000](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333918wCZDN)) относятся следующие услуги:

- лечение домашних животных в ветеринарных лечебницах и на дому (код [083100](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- клинический осмотр домашних животных и выдача ветеринарных сертификатов (код [083101](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- диагностические исследования домашних животных (код [083102](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- вакцинация домашних животных (код [083103](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- дегельминтизация домашних животных (код [083104](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- лечение домашних животных на дому (код [083105](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- лечение домашних животных в стационаре (код [083106](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- проведение хирургических операций у домашних животных (код [083107](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- выезд скорой ветеринарной помощи на дом (код [083108](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N));

- выезд ветеринара на дом (код [083109](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333919wCZ5N)).

Право заниматься такой деятельностью имеют специалисты с высшим или средним ветеринарным образованием. При этом они обязаны зарегистрироваться в соответствующем федеральном органе исполнительной власти в области ветеринарного надзора или его территориальных органах. Об этом говорится в [ст. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6784C1F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1BwCZ4N) Закона N 4979-1 "О ветеринарии".

13.2.3. Ремонт, техобслуживание и мойка автомототранспорта

Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств - платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским [классификатором](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке автомототранспортных средств, а также услуги по хранению автомототранспортных средств на платных автостоянках. Также не относятся к услугам по техобслуживанию и мойке автомобилей услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию.

Сейчас [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ не уточняет, кто именно должен оплатить оказанную услугу. Из чего следует, что деятельность по оказанию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств облагается ЕНВД независимо от того, кем они оплачиваются: непосредственно заказчиком или же третьими лицами - то есть по гарантии. С этим согласен и Минфин России (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6586C8FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 25 августа 2006 г. N 03-11-04/3/387).

До 2008 г. услуги гарантийного ремонта не были исключены из числа услуг по ремонту автомототранспорта, подлежащих переводу на ЕНВД ([абз. 9 ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1936w3ZFN) НК РФ). Поэтому на практике возникали споры: следует ли переводить на ЕНВД услуги, которые оказываются по гарантии. Ведь в такой ситуации владелец автомототранспортного средства, как правило, сам их не оплачивает, а оплата производится заводом-изготовителем.

Минфин России давал противоречивые разъяснения по этому вопросу. Так, в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6586C8FF461339121364wAZ9N) от 25 августа 2006 г. N 03-11-04/3/387 финансовое ведомство указало, что оплата услуг по гарантийному обслуживанию автомобилей заводами-изготовителями не препятствует переводу этих услуг на ЕНВД.

Однако позже финансовое ведомство изменило свое мнение. В 2007 г. в Письмах Минфина России последовательно указывалось, что услуги по проведению гарантийного ремонта и технического обслуживания автомобилей не переводятся на ЕНВД (Письма Минфина России от 13 июня 2007 г. [N 03-11-04/3/216](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D608EC4FF461339121364wAZ9N), от 1 июня 2007 г. [N 03-11-04/3/201](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D6083C1FF461339121364wAZ9N), от 22 мая 2007 г. [N 03-11-04/3/172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D6484C9FF461339121364wAZ9N), от 8 мая 2007 г. [N 03-11-04/3/146](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D6283C4FF461339121364wAZ9N), от 11 апреля 2007 г. [N 03-11-04/3/111](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9E6786C8FF461339121364wAZ9N)).

Обосновывалось это тем, что такие услуги оказываются физическим лицам бесплатно за счет продавца, изготовителя и т.п. Таким образом, по мнению финансового ведомства, услуги по гарантийному ремонту не соответствуют понятию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств, закрепленному в [абз. 9 ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1936w3ZFN) НК РФ.

Вместе с тем Минфин России признавал, что в ситуации, когда потребитель сам оплачивает свой гарантийный ремонт, такой ремонт относится к "вмененной" деятельности (см., например, Письма Минфина России от 13 июня 2007 г. [N 03-11-04/3/216](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D608EC4FF461339121364wAZ9N), от 1 июня 2007 г. [N 03-11-04/3/201](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D6083C1FF461339121364wAZ9N), от 22 мая 2007 г. [N 03-11-04/3/172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9D6484C9FF461339121364wAZ9N)).

Полагаем, что имелась в виду ситуация, когда денежная компенсация стоимости ремонта производится изготовителем (продавцом) непосредственно потребителю (заказчику ремонта). В этом случае у автомастерской никаких отношений с изготовителем (продавцом) автомобиля не возникает. По существу, такой ремонт для автомастерской не является гарантийным. А значит, он относится к деятельности, облагаемой ЕНВД. Что касается торговли машинами, то при решении вопроса о ее налогообложении следует исходить из определения розничной торговли, содержащегося в [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ.

Напомним, что согласно указанной [статье](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) розничная торговля - это торговля товарами, в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. При этом установлено, что к данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в [пп. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701938w3Z2N) - [10 п. 1 ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771132w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

Поскольку согласно [пп. 6 п. 1 ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701938w3Z2N) Налогового кодекса РФ легковые автомобили независимо от их мощности признаются подакцизными товарами, то их розничная продажа не подлежит переводу на уплату ЕНВД. Значит, организация, торгующая автомобилями, должна применять по этому виду деятельности общий режим налогообложения либо вправе перейти на УСН (конечно, при соблюдении требований [ст. 346.12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E10wCZ0N) Налогового кодекса РФ).

Отметим, что прямого запрета на применение "упрощенки" фирмами, торгующими подакцизными товарами, [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ не содержит (запрет распространяется только на производителей подакцизных товаров).

В ряде случаев налогоплательщики не могут точно определить, относится ли осуществляемый ими вид деятельности к облагаемому "вмененным" налогом.

Например, у организации есть обособленное подразделение - автосервис. Понятно, что деятельность данного подразделения подпадает под действие системы ЕНВД. Но что делать, если автосервис оказывает услуги головной организации по ремонту автомашин, при этом плату за такие услуги не берет? Нужно ли в таком случае платить единый налог? Нет, не нужно. Ведь такую деятельность нельзя считать предпринимательской, и, соответственно, организация в части оказания данных услуг не подлежит переводу на уплату "вмененного" налога.

Аналогичный вопрос возникает, когда автомастерские, переведенные на уплату ЕНВД, в процессе ремонта смазывают детали и узлы в автомобилях моторным маслом, которое является подакцизным товаром. Подпадает ли такая деятельность под "вмененный" налог? Да, автосервис должен платить ЕНВД, и вот почему. В соответствии с ОКУН к техническому обслуживанию машин относятся и смазочно-заправочные работы (код [017105](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303218wCZ2N)). Значит, смена моторного масла - техобслуживание, которое подпадает под ЕНВД.

13.2.4. Розничная торговля

Розничная торговля - предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Из этого определения следуют два заключения. Во-первых, торговля товарами подпадает под ЕНВД только в том случае, если осуществляется в рамках договора розничной купли-продажи. Соответственно, реализация товара по договору поставки под ЕНВД не подпадает (Письма Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-11-05/8, от 18 января 2006 г. N 03-11-04/3/20). Во-вторых, расчеты между продавцом и покупателем могут осуществляться в любой форме (как наличными, так и в безналичном порядке).

Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ не содержит признаки, которые бы однозначно определяли договор розничной купли-продажи для целей ЕНВД. Исходя из требований [ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ6N) Налогового кодекса РФ в такой ситуации следует обращаться к другим отраслям законодательства. Посмотрим, поможет ли в данном случае Гражданский [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEwDZCN)?

Характеристика договора розничной купли-продажи дана в [ст. 492](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A10wCZDN) Гражданского кодекса РФ. Согласно [п. 1 этой статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A10wCZCN) по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

То есть договор признается договором розничной купли-продажи, если:

1) в качестве продавца выступает розничный торговец.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF79B6187CBA24C1B601E11w6Z3N) Минфина России от 25 октября 2005 г. N 03-11-05/87 отмечается, что продажа товаров за наличный расчет, осуществляемая организациями и индивидуальными предпринимателями, не занимающимися предпринимательской деятельностью по продаже товаров в розницу, к розничной торговле не относится и единым налогом на вмененный доход не облагается;

2) целью, для которой предназначены реализуемые им товары, не является использование их в предпринимательской деятельности.

Обращаем внимание, что речь идет о цели, для которой предназначены реализуемые товары, а не для которой они приобретаются покупателем. Из многочисленных Писем Минфина России (см., в частности, Письма от 16 января 2006 г. N 03-11-05/8, N 03-11-05/11, от 18 января 2006 г. N 03-11-04/3/20) следует, что продавец товаров не обязан отслеживать направление использования покупателем проданных ему товаров. Согласно Письмам "Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров (для предпринимательской деятельности либо для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью)".

В противоположность договору розничной купли-продажи договор поставки, регулируемый [ст. 506](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ7N) Гражданского кодекса РФ, предполагает передачу поставщиком (продавцом, осуществляющим предпринимательскую деятельность) покупателю производимых либо закупаемых им товаров для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Из [п. 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE986684C1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZAN) Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 1997 г. N 18 следует, что под целями, не связанными с личным использованием, нужно понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонта и т.д.). Далее в указанном [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE986684C1FF461339121364wAZ9N) ВАС отмечается, что в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже. Эту позицию ВАС поддерживает и Минфин России.

Как видим, при определении розничной торговли для целей ЕНВД на первый план выходит все же не конечная цель использования приобретаемого покупателем товара, а статус продавца и порядок оформления сделки. То есть, если в качестве продавца выступает розничный торговец и операции по реализации им товаров оформляются в порядке, предусмотренном для договора розничной купли-продажи, такие операции подпадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

В Письме Минфина России от 18 января 2006 г. N 03-11-04/3/20 отмечается, что оформление договора розничной купли-продажи по правилам [ст. 493](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A11wCZ7N) Гражданского кодекса РФ осуществляется независимо от формы оплаты товара (наличным или безналичным путем).

Если же покупателю выписывается накладная и выдается счет-фактура, сделка рассматривается как оптовая реализация. Об этом сообщил Минфин России в Письмах от 16 января 2006 г. [N N 03-11-05/9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF69F6384CBA24C1B601E11w6Z3N) и [03-11-04/3/14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFD9C658FCBA24C1B601E11w6Z3N). Продавать товары в розницу фирмы (предприниматели) могут через различные объекты организации торговли. Такими объектами могут быть:

- магазин как специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения и подготовки товаров к продаже;

- павильон, которым является строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

- киоск - строение, не имеющее торгового зала, рассчитанное на одно рабочее место продавца;

- палатка, которой признается сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

- открытая площадка, то есть специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли;

- другие объекты организации торговли.

Как видно, ЕНВД может облагаться как стационарная, так и нестационарная розничная торговля.

Согласно [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ стационарная торговая сеть - это торговая сеть, расположенная в специально оборудованных зданиях и строениях. Ее образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям. К данной категории торговых объектов относятся магазины, павильоны и киоски.

Нестационарная торговая сеть - это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. Кроме того, сюда включаются иные объекты, не соответствующие указанному выше понятию стационарной торговой сети. К объектам, не имеющим стационарной торговой площади, относятся, например, палатки, лотки, машины и другие временные объекты.

Почему стационарные и нестационарные объекты необходимо различать? Дело в том, что [п. 3 ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C36w3ZEN) Налогового кодекса РФ устанавливает для них разные физические показатели и, соответственно, размеры базовой доходности. Так, для стационарной розничной торговли (при наличии торгового зала) физический показатель - это площадь торгового зала, а базовая доходность равна 1800 руб. в месяц. Для нестационарной торговли физическим показателем является торговое место (базовая доходность составляет 9000 руб. в месяц) или количество работников, включая индивидуального предпринимателя (при базовой доходности - 4500 руб. в месяц).

Минфин России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C606D44A0F9E0AFC9D6984C2F11B19314B1F66AEwDZCN) от 26 марта 2004 г. N 04-05-12/16 разъяснил, что объект торговли рассматривается как объект стационарной сети только в случае, если из правоустанавливающих документов следует, что он специально оборудован и предназначен для осуществления торговли. В противном случае помещение считается объектом нестационарной торговой сети и для расчета ЕНВД применяется физический показатель "торговое место". В частности, если "вмененщик" арендует помещение в здании производственного типа, то это помещение следует рассматривать как объект нестационарной торговли. И следовательно, применять показатель "торговое место". Заметьте, физический показатель базовой доходности "торговое место" используется также и при розничной торговле через объекты стационарной торговли, не имеющие торгового зала.

Обновленная редакция [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ приводит новое определение торгового места. Согласно ей торговым местом считается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи. А также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей. К таковым относятся палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты (в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов.

Итак, как уже было отмечено ранее, нестационарная торговая сеть - это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. На развозной торговле хотелось бы остановиться отдельно. Обратимся к Государственному [стандарту](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C7F11B19314B1F66AEwDZCN) Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения" (принят [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C2F31B19314B1F66AEwDZCN) Госстандарта России от 11 августа 1999 г. N 242-ст). Здесь сказано, что развозная торговля - это разновидность розницы, которая относится к нестационарной торговой сети. При этом продажа товаров ведется с использованием специально оборудованных транспортных средств и других мобильных объектов.

Если речь идет о магазинах и павильонах, то, как мы уже говорили, площадь их торгового зала должна быть не более 150 кв. метров. Площадь торгового зала определяется на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов, в соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ. К ним, в частности, относятся: документы, выдаваемые органами БТИ (технические паспорта на строения, поэтажные планы, экспликации и т.п.), органами, регистрирующими права на недвижимое имущество и сделки с ним, а также договоры аренды.

Следовательно, если в соответствии с названными документами площадь торгового зала составляет более 150 кв. м, данное предприятие не подлежит переводу на уплату ЕНВД. При этом неважно, какую именно часть торгового зала оно фактически использует для розничной торговли.

Если же в договоре аренды указано, что площадь торгового зала, используемая арендатором для розничной торговли, составляет менее 150 кв. м, то фирма-арендатор должна платить ЕНВД. Если арендодатель имеет в собственности магазин с площадью торгового зала более 150 кв. м и сдает часть его площади в аренду, а на остальной торговой площади (размером менее 150 кв. м) продает товары в розницу, то он также переводится на уплату единого налога.

Как уже было сказано выше, торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли компания должна уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности - применять "традиционную" систему налогообложения или упрощенную систему.

Также следует иметь в виду, что производство готовой продукции является самостоятельным видом деятельности, при котором извлекается доход от реализации произведенной продукции и через розничную, и через оптовую торговую сеть.

Реализация продукции собственного производства - это не что иное, как деятельность в сфере производства. Таким образом, данный вид деятельности не подпадает под действие ЕНВД. Следовательно, реализация продукции собственного производства через принадлежащие предпринимателю розничные магазины облагается налогами в общеустановленном порядке. Это закреплено в [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ.

Внесено изменение и в определение розничной торговли. Правда, изменения затронули виды деятельности, которые не относятся к розничной торговле для целей ЕНВД.

Напомним: к рознице, которая переводится на ЕНВД, не относится реализация:

- реализация подакцизных товаров, указанных в [пп. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701938w3Z2N) - [10 п. 1 ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771132w3Z2N) Налогового кодекса РФ;

- продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания;

- продукция собственного производства (изготовления).

Реализация:

- невостребованных вещей в ломбардах;

- 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 отправлений (посылочная торговля);

- товаров через телемагазины и компьютерные сети;

- передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам.

Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях уплаты ЕНВД к розничной торговле.

В отношении реализации сжиженного газа Минфин России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C6387C1FF461339121364wAZ9N) от 18 декабря 2006 г. N 03-11-04/3/542 разъяснял следующее. Согласно [ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834381DwCZCN) Налогового кодекса РФ сжиженный технический газ не является подакцизным товаром, и поэтому предпринимательская деятельность организации по его реализации в баллонах и через газозаправочные колонки может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход.

[Статьей 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ определено, что под стационарной торговой сетью, имеющей торговые залы, понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны.

В соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ площадь торгового зала - часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Под термином "открытая площадка" согласно данной [статье](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) понимается специально оборудованное для торговли место, расположенное на земельном участке.

Для расчета суммы единого налога на вмененный доход для предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли баллонами со сжиженным газом организации следует использовать значение физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала (в квадратных метрах)" магазина. При реализации газа через автогазозаправочную станцию принят физический показатель площади, занятой под здание (операторская), и открытой площадки автогазозаправочной станции в соответствии с правоустанавливающими и (или) инвентаризационными документами.

Если для ведения розничной торговли сжиженным газом используется площадь, которая в соответствии с правоустанавливающими и (или) инвентаризационными документами превышает 150 кв. м, то согласно [ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ0N) Налогового кодекса РФ данный вид предпринимательской деятельности предпринимателя не подпадает под налогообложение единым налогом на вмененный доход. Как видите, с этого года применять "вмененку" торговцы газом не могут.

Грузовые и специальные автомобили, прицепы, полуприцепы, прицепы-роспуски, автобусы любых типов.

Минфин России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF89B6984CBA24C1B601E11w6Z3N) от 21 июля 2005 г. N 03-11-04/3/32 разъяснял, что реализация грузовых автомобилей подлежит обложению ЕНВД при выполнении торгующей организацией соответствующих условий, а торговля легковыми автомобилями под обложение ЕНВД не подпадает, так как эти товары относятся к подакцизным независимо от мощности их двигателя. С 2008 г. реализация грузовиков также подпадала под запрет.

Торговля товарами по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля)).

Вопрос о возможности применения режима в виде ЕНВД в отношении торговли по почте рассмотрен в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF99D6083C9FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N) Минфина России от 3 июля 2006 г. N 03-11-02/150. В своих разъяснениях Минфин России приходит к выводу, что посылочная торговля переводу на ЕНВД не подлежит, а облагается в общеустановленном порядке или в рамках применения упрощенной системы налогообложения. Данный вывод сделан на следующих основаниях.

1. Предпринимательская деятельность по реализации товаров посредством почтовых отправлений (посылочная торговля) не относится к розничной торговле.

2. Ни Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ, ни Гражданский [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ не предусматривают такой вид розничной купли-продажи, как продажа товаров посредством почтовых отправлений.

3. Посылочная торговля по своей природе не предполагает использования для ее ведения каких-либо объектов организации торговли, а [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ предусматривает применение режима в виде ЕНВД и устанавливает порядок расчета единого налога именно применительно к конкретному торговому объекту.

Правда, в более раннем Письме (от 11 ноября 2005 г. N 03-11-04/3/131) чиновники главного финансового ведомства сделали противоположный вывод: продажа товаров по договорам почтовой (посылочной) торговли относится к продаже товаров по образцам. Следовательно, в соответствии со [ст. 497](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A75w1ZEN) Гражданского кодекса РФ она осуществляется на основании договора розничной купли-продажи. Так как на уплату ЕНВД переводится торговля по договорам розничной купли-продажи, продажа товаров через почтовые отделения подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД. При этом налогоплательщики должны использовать показатель базовой доходности "торговое место". При этом количество торговых мест, по логике минфиновцев, должно быть равным числу работников, осуществляющих укладку товаров в посылки и бандероли. Как видите, разъяснения противоречивы. В Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ прямо закреплен запрет на применение ЕНВД фирмами или предпринимателями, торгующими по образцам, каталогам и по почте.

Реализация товаров через телемагазины или компьютерные сети

Продажа товаров через интернет-магазин не подлежит переводу на уплату ЕНВД. К такому выводу неоднократно приходил Минфин России. В качестве примера можно привести [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9A668FC3FF461339121364wAZ9N) от 29 ноября 2007 г. N 03-11-05/277. Логика финансистов такая. [Статьей 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ0N) Налогового кодекса РФ определены виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, в том числе розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли и осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Таким образом, возникновение у налогоплательщиков обязанности по уплате единого налога на вмененный доход связывается не только с видом осуществляемой ими деятельности - розничная торговля, но и с рядом указанных в [пп. 6](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3ZEN) и [7 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721935w3Z8N) Налогового кодекса РФ условий. Поскольку всемирная компьютерная сеть Интернет не соответствует определениям объектов торговли, установленным Государственным [стандартом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6582C7F11B19314B1F66AEwDZCN) Российской Федерации Р 51303-99 "Торговля. Термины и определения", налогоплательщики, получающие доходы от реализации товаров посредством международной компьютерной сети Интернет, не подлежат переводу на уплату единого налога на вмененный доход. Это же касается и торговли через телемагазины. То есть запрет закреплен законодательно.

Передача лекарственных препаратов

по льготным (бесплатным) рецептам

Аптечные учреждения могут продавать лекарства и медицинские препараты населению за полную стоимость, а также отпускать их по бесплатному рецепту или, например, со скидкой 50 процентов (с оплатой за счет бюджетных средств). По мнению чиновников Минфина России, если льготный рецепт предполагает частичную оплату, то такая деятельность может облагаться ЕНВД (см. Письма от 8 июня 2007 г. [N 03-11-04/3/212](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9C618EC4FF461339121364wAZ9N), от 25 января 2006 г. [N 03-11-04/3/33](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF69E6580CBA24C1B601E11w6Z3N), от 10 января 2006 г. [N 03-11-04/3/7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF69F608ECBA24C1B601E11w6Z3N)). Если же в силу льготы аптека должна отпустить лекарства бесплатно, то нужно применять общий режим или упрощенную систему налогообложения (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9F6082C6FF461339121364wAZ9N) от 12 апреля 2006 г. N 03-11-04/3/196). Сейчас в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ четко сказано то, что раньше разъясняли чиновники.

13.2.5. Платные автостоянки

Содержание автомобилей на стоянках нельзя классифицировать как бытовые услуги населению, как услуги в рамках единого технологического процесса по ремонту, обслуживанию и мойке автомобилей.

Во-первых, неважно, кому принадлежат машины, хранящиеся на стоянках, - гражданам или организациям. Напомним: раньше, если фирма или коммерсант вели бизнес лишь по хранению автотранспорта, то такая деятельность считалась бытовыми услугами населению ([Решение](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB986882C1FF461339121364wAZ9N) ВАС РФ от 20 мая 2004 г. N 4719/04). И под ЕНВД, соответственно, подпадали только услуги, которые оказывали физическим лицам. Хранение же "корпоративных" машин облагалось "общережимными" налогами. Если же предприятие не только хранило, но и ремонтировало автомобили, то такие услуги классифицировались как ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта. И только в этом случае не имело значения, чьи машины "обслуживает" компания - других организаций или граждан.

Во-вторых, физический показатель для платных автостоянок - площадь в квадратных метрах (а не численность работников, как было ранее). А ежемесячная базовая доходность - 50 руб. за один квадратный метр. Кстати, в расчете есть один нюанс. Давая определение платной стоянке, Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ гласит, что это площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок). Тем не менее единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. На этом настаивают специалисты Минфина России.

13.2.6. Организации общественного питания

На уплату ЕНВД переводится оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F71B19314B1F66AEwDZCN) N 85-ФЗ уточнил, что не подлежат переводу на ЕНВД услуги общественного питания учреждении образования, здравоохранения и социального обеспечения.

В настоящее время деятельность школьных, институтских и больничных столовых может быть классифицирована как деятельность в сфере общественного питания, переводимая на ЕНВД. Если в муниципальном образовании или районе, где работает учебное заведение или находится лечебное учреждение, ЕНВД на общепит введен, то налогообложение учреждения осуществляется в соответствии с [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ. Дело в том, что к услугам общественного питания относятся платные услуги, классифицируемые по кодам [подгрупп 122100](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333F1DwCZCN) и [122500](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1AwCZ7N) в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденным [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC966487C4FF461339121364wAZ9N) Госкомстата России от 28 июня 1993 г. N 163. В эти подгруппы включены и услуги столовой (код [122103](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333F1DwCZCN)).

Такие подразделения образовательных и медицинских учреждений подпадать под систему налогообложения в виде ЕНВД не будут.

При этом законодатель ввел определения таких понятий, как:

- объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей;

- услуги общественного питания;

- площадь зала обслуживания посетителей.

Так, объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, является здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. Сюда относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные ([ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ).

В соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ услуги общественного питания - это услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F71B19314B1F66AEwDZCN) N 85-ФЗ уточнил, что к услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров, указанных в [пп. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F688EC5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1FwCZ5N) и [4 п. 1 ст. 181](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F688EC5F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1FwCZ4N) Налогового кодекса РФ.

Площадь зала обслуживания посетителей - это площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Из приведенных определений видно, что законодатель включил в понятие "услуги общественного питания" услуги по проведению досуга, и, значит, площадь помещений, предназначенных для проведения досуга, включена в площадь зала обслуживания посетителей.

Тем самым поставлена точка в споре относительно включения в площадь зала обслуживания посетителей площади, на которой оказываются услуги по проведению досуга.

Пример. Ресторан оказывает услуги общественного питания и имеет зал, в котором расположены столики, площадью 120 кв. м.

Перед входом в зал находится вестибюль площадью 50 кв. м, в котором расположены игровые автоматы и бильярдный стол.

Площадь зала обслуживания посетителей будет составлять 170 кв. м. Следовательно, ресторан не подлежит переводу на уплату ЕНВД.

Отметим, что Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ называет перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей.

Так, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Физический показатель по данному виду деятельности не изменился и составляет 1000 руб. в месяц за 1 кв. м площади зала обслуживания посетителей.

Согласно ст. 346.26 система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей ([пп. 9 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3Z3N) Налогового кодекса РФ).

Объектом организации общественного питания, не имеющим зала обслуживания посетителей, признается объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров.

В качестве физического показателя для данного вида деятельности используется количество работников, включая индивидуального предпринимателя (имеются в виду работники, занятые именно этим видом деятельности).

При этом под количеством работников понимается среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Базовая доходность составляет 4500 руб. в месяц.

13.2.7. Автоперевозка пассажиров и грузов

В отношении автотранспортных услуг - в соответствии с [пп. 5 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771030w3ZFN) Налогового кодекса РФ - под ЕНВД подпадает оказание автотранспортных услуг теми организациями и предпринимателями, которые имеют не более 20 (как собственных, так и арендованных) транспортных средств, предназначенных именно для оказания этих услуг. Не должны принимать участия в расчете те транспортные средства, которые принадлежат организации (предпринимателю), но не используются в оказании услуг.

Виды автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов обобщены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2001, в [группе 60](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6885C2F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832391FwCZ5N) "Деятельность сухопутного транспорта", включая:

1) деятельность автомобильного (автобусного) пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию, в том числе:

- внутригородские пассажирские перевозки;

- пригородные пассажирские перевозки;

- междугородные пассажирские перевозки;

- международные пассажирские перевозки;

2) услуги такси;

3) деятельность прочего сухопутного пассажирского транспорта;

4) деятельность автомобильного грузового транспорта (специализированного и неспециализированного).

Платить "вмененный" налог не надо, если предприниматель не получает деньги за перевозку. Ведь в этом случае он не оказывает никаких услуг. Скажем, доставка сотрудников к месту работы или привоз товаров со склада в офис. Во всех этих случаях предприниматель будет использовать транспорт для собственных нужд и плательщиком ЕНВД не является.

Между тем многие предприниматели доставляют продукцию своим покупателям и получают за это деньги. В этом случае возникают сложности. Как же бухгалтеру определить, подпадает ли фирма под "вмененку"?

Ответ на этот вопрос дает [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFB9A6381C6FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 7 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/16. Здесь финансисты рассмотрели ситуацию, когда предприниматель, выпекающий хлеб, реализует его по договорам поставки. А одним из условий таких договоров является доставка готовой продукции собственными автомобилями индивидуального предпринимателя, специально предназначенными для этих целей. У бухгалтера возник вопрос: подпадают ли под ЕНВД услуги по доставке готовой продукции?

По мнению финансовых работников, услуги по доставке продукции будут облагаться "вмененным" налогом только в том случае, если стоимость доставки выделена в договорах отдельно. Если же в договорах поставки продукции стоимость ее доставки отдельно не выделяется, а включается в цену реализуемых изделий, то подобные услуги не могут рассматриваться как отдельный вид предпринимательской деятельности. И следовательно, не подлежат переводу на уплату ЕНВД.

13.2.8. Размещение или распространение наружной рекламы

В соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ под распространением наружной рекламы с использованием рекламных конструкций понимается предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламораспространителем, с соблюдением требований Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C9F31B19314B1F66AEwDZCN) от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Федеральный закон "О рекламе"). Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) - собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником.

Переводу на уплату ЕНВД подлежат налогоплательщики, осуществляющие следующие виды деятельности:

во-первых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой наружной рекламы в квадратных метрах.

Под площадью информационного поля понимается площадь нанесенного изображения; базовая доходность составляет 3000 руб. в месяц;

во-вторых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой рекламы в квадратных метрах. Площадь информационного поля определена как площадь экспонирующей поверхности; базовая доходность - 4000 руб. в месяц;

в-третьих, распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло. Физический показатель по данному виду деятельности - площадь информационного поля электронных табло в квадратных метрах. Площадью информационного поля является площадь светоизлучающей поверхности; базовая доходность составляет 5000 руб. в месяц.

Возможность перевода на ЕНВД предусматривается для налогоплательщиков, осуществляющих распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах. Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога, является количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы. То есть площадь информационного поля в данном случае не влияет на определение физического показателя; базовая доходность - 10 000 руб. в месяц.

Довольно часто рекламные листовки и плакаты расклеиваются внутри транспортных средств. Является ли такая реклама поводом для перехода на ЕНВД? С 1 января 2009 г. предпринимательская деятельность по размещению рекламы на внутренних поверхностях транспортных средств подлежит переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД.

Такой вывод содержится в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF6986383C4FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z0N) Минфина России от 25 января 2010 г. N 03-11-09/03, направленном для сведения и использования в работе налоговыми органами.

13.2.9. Услуги по временному размещению и проживанию

Согласно [пп. 12 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C34w3ZEN) Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв. м.

С 1 января 2008 г. вместо спальных помещений в текст Налогового [кодекса](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ введено понятие "помещения для временного размещения и проживания".

Кроме того, в [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ дано определение, что считать помещением для временного размещения и проживания. Это помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию - здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания (жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты).

Добавим, что в Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ четко сказано, что общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

В Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ порядок расчета такой площади не установлен. Впрочем, по мнению Минфина России, общую площадь объектов, используемых для предоставления услуг по временному размещению и проживанию, также следует определять на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов. Такими документами могут быть: договор купли-продажи квартиры, дома, гостиницы, пансионата и других объектов временного размещения и проживания граждан; технический паспорт, план, схема, экспликация и договор аренды (субаренды) на объекты временного размещения и проживания и другие документы, содержащие информацию об указанных объектах (см. Письма Минфина России от 6 октября 2006 г. [N 03-11-04/3/435](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9D6380C6FF461339121364wAZ9N), от 19 октября 2006 г. [N 03-11-04/3/462](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9D6584C1FF461339121364wAZ9N), от 26 сентября 2005 г. [N 03-11-02/44](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA996584C1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z0N)).

Если на каждый объект оказания услуг по временному размещению и проживанию правоустанавливающие документы (свидетельства о государственной регистрации права собственности) оформлены отдельно, то их следует рассматривать как отдельные объекты. То есть определять площадь спальных помещений по таким объектам необходимо отдельно (см. [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC3580F9E0AFC976485C3FF461339121364wAZ9N) УФНС по Московской области от 27 февраля 2006 г. N 22-19-И/0090).

В таком случае превышение ограничения по площади по одному из объектов предпринимательской деятельности не является препятствием для применения системы налогообложения в виде ЕНВД.

Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6181C1F71B19314B1F66AEwDZCN) N 85-ФЗ также уточняет, что при определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

При расчете площади спальных помещений в объектах гостиничного типа (гостиницах, кемпингах, пансионатах и т.п.) из общей площади данных объектов необходимо исключать площадь помещений, находящихся в общем пользовании проживающих (общие коридоры, санузлы, хозяйственные и офисные помещения, комнаты для бытового обслуживания, столовые и др.).

Под спальным помещением следует понимать помещение, используемое для временного размещения и проживания (квартира, комната, строение, часть дома и т.п.), а под общей площадью спальных помещений - общую площадь указанных помещений.

В одном гостиничном номере могут проживать как один человек, так и несколько. Соответственно, если в номере при этом находятся гостиная и санузел, то весь номер гостиницы в данном случае сложно будет отнести к спальному помещению, так как гостиная и санузел являются в этом случае местами общего пользования.

В то же время если стоимость номера зависит от степени комфортности и размера площади в целом, а ЕНВД - от общей площади только спальных помещений, то при отсутствии определения спального помещения появятся условия для оптимизации налогообложения и почва для судебных разбирательств с налоговыми органами.

Окончательно определить, насколько данный режим выгоден для гостиниц, кроме того что количество налогов существенно снизится, можно будет только при установлении корректирующих коэффициентов.

13.2.10. Сдача в аренду торговых мест

[Подпунктом 13 п. 2 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721935w3ZCN) Налогового кодекса РФ установлен еще один вид деятельности, подпадающий под обложение ЕНВД, - оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей. Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога по этому виду деятельности, является количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектом, с базовой доходностью 6000 руб. на одно торговое место.

Обращаем внимание, что согласно [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ и [Письму](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA996584C1FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z0N) Минфина России от 26 сентября 2005 г. N 03-11-02/44 площадью торгового зала (зала обслуживания посетителей) признается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Поэтому на уплату единого налога на вмененный доход могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность по оказанию услуг по передаче в аренду стационарных торговых мест в местах организации торговли, не имеющих торговых залов.

[Статьей 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ к стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, отнесены крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты. К ней относятся также автовокзалы, железнодорожные вокзалы, административные и учебные здания, поликлиники и другие объекты, имеющие стационарные торговые места.

Деятельность по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест в указанных стационарных объектах должна переводиться на уплату единого налога на вмененный доход. Это относится и к передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в культурных и (или) выставочных центрах, на время проведения в них выставок, ярмарок и других мероприятий.

Также должны уплачивать единый налог на вмененный доход рынки и торговые центры, осуществляющие передачу во временное владение и (или) пользование конструктивно обособленных торговых секций, не отнесенных правоустанавливающими и инвентаризационными документами к магазинам и павильонам.

В случае передачи администрацией рынка в аренду всего или части здания рынка нескольким хозяйствующим субъектам с правом передачи стационарных торговых мест в субаренду единый налог на вмененный доход должны уплачивать и рынок, и лица, арендующие торговые места с целью их передачи в субаренду.

13.3. Постановка на учет в налоговой инспекции

Порядок постановки на учет плательщиков ЕНВД установлен [Приказом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6980C6FC1B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 11 декабря 2012 г. N ММВ-7-6/941@.

В соответствии со [ст. 346.28](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1FwCZ7N) Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 25 июня 2012 г. N 94-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на уплату ЕНВД, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков единого налога в налоговом органе. Как правило, такое заявление подают по месту осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД. Для некоторых видов деятельности сделано исключение. Например, при осуществлении транспортных перевозок, а также развозной и разносной торговли нужно вставать на учет в налоговую инспекцию по месту жительства индивидуального предпринимателя.

Для этого они подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала применения системы налогообложения в виде ЕНВД заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика единого налога.

Таким образом, с 1 января 2013 г. налогоплательщиками единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание применять систему налогообложения в виде ЕНВД и подавшие в налоговый орган заявления о постановке на учет в качестве налогоплательщиков указанного налога.

В настоящее время плательщики ЕНВД не обязаны сообщать в налоговый орган по месту постановки на учет о каких-либо изменениях в ранее сообщенных сведениях о видах и местах осуществления деятельности. Вместе с тем налогоплательщик вправе сообщить налоговому органу о таких изменениях с использованием формы заявления о постановке на учет/заявления о снятии с учета.

Налоговые инспекции выдают уведомления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя - плательщика ЕНВД по месту осуществления деятельности.

За нарушение срока постановки на учет в налоговой инспекции предусмотрена ответственность, установленная [ст. 116](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771A39w3Z2N) Налогового кодекса РФ. А именно - взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

Нарушение налогоплательщиком установленного Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN), влечет взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN), влечет взыскание штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тыс. руб.

В соответствии с [п. 2 ст. 116](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771B30w3Z9N) Налогового кодекса РФ за ведение деятельности без постановки на учет фирму (предпринимателя) оштрафуют в размере 10 процентов от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 40 000 руб.

Если налогоплательщик прекращает вести деятельность, подлежащую обложению ЕНВД, то он должен представить по [форме N ЕНВД-4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6980C6FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ1N) "Заявление о снятии с учета индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". Эта [форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6980C6FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391DwCZ1N) утверждена Приказом ФНС России от 11 декабря 2012 г. N ММВ-7-6/941@. К документу прилагается уведомление, ранее выданное налоговыми органами.

13.4. Порядок расчета единого налога на вмененный доход

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее исходя из установленных [п. 3 ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C36w3ZEN) Налогового кодекса РФ значений базовой доходности и физического показателя, а также значений корректирующих коэффициентов К1 и К2.

При расчете налоговой базы используется следующая формула:

Вмененный доход = Базовая доходность по определенному виду деятельности x К1 x К2 x Величина физического показателя по определенному виду деятельности.

К1 - коэффициент-дефлятор - отражает влияние инфляции, то есть изменение потребительских цен на товары (работы, услуги), за несколько лет.

Коэффициент-дефлятор (К1) ежегодно утверждается приказом Минэкономразвития России.

К2 - коэффициент, который учитывает особенности ведения предпринимательской деятельности. В частности, ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности и пр.

Корректирующий коэффициент (К2) утверждается решениями муниципалитетов и законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на год и может принимать значения от 0,005 до 1 включительно.

Физический показатель - количественный, характеризует деятельность налогоплательщика и различается в зависимости от ее вида (количество работников при оказании бытовых услуг, общая площадь стоянки при хранении автотранспортных средств и пр.).

Коэффициент-дефлятор на 2014 г. составит 1,672.

Если в течение квартала величина физического показателя меняется, плательщик ЕНВД учитывает это изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Определив размер вмененного дохода, организация (предприниматель) умножает его на ставку единого налога. Она равна 15 процентам ([ст. 346.31](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833331DwCZ1N) Налогового кодекса РФ):

ЕН = ВД x 15%,

где ВД - вмененный доход за налоговый период;

ЕН - сумма единого налога.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведена постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога, рассчитывается начиная с даты постановки организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого произведено снятие налогоплательщика с учета в связи с прекращением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, рассчитывается с первого дня налогового периода до даты снятия с учета в налоговом органе, указанной в уведомлении налогового органа о снятии организации или индивидуального предпринимателя с учета в качестве налогоплательщика единого налога.

В случае если постановка организации или индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика единого налога либо их снятие с указанного учета произведены не с первого дня календарного месяца, размер вмененного дохода за данный месяц рассчитывается исходя из фактического количества дней осуществления организацией или индивидуальным предпринимателем предпринимательской деятельности по следующей формуле:

,



где ВД - сумма вмененного дохода за месяц;

БД - базовая доходность, скорректированная на коэффициенты К1 и К2;

ФП - величина физического показателя;

КД - количество календарных дней в месяце;

- фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.



Рассмотрим, что представляют собой базовая доходность, физические показатели, а также корректирующие коэффициенты базовой доходности для расчета единого налога на вмененный доход.

Для каждого вида предпринимательской деятельности, переводимой на ЕНВД, действует своя величина базовой доходности. Установлены они в [п. 3 ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C36w3ZEN) Налогового кодекса РФ. Обращаем ваше внимание: базовая доходность является постоянной величиной, то есть ее не могут изменять на уровне муниципалитетов. Здесь важно помнить, что отныне не играет роли тот факт, что какой-то период налогоплательщик не осуществлял деятельности.

Физические показатели, которые характеризуют определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность приведены в таблице 2.

Таблица 2

Физические показатели и базовая доходность

по видам предпринимательской деятельности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды предпринимательской деятельности | Физические показатели | Базовая доходность в месяц (руб.) |
| Оказание бытовых услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7500 |
| Оказание ветеринарных услуг | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 7500 |
| Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 12 000 |
| Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках | Площадь стоянки (в квадратных метрах) | 50 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов | Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов | 6000 |
| Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров | Посадочное место | 1500 |
| Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы | Площадь торгового зала (в квадратных метрах) | 1800 |
| Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров | Торговое место | 9000 |
| Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров | Площадь торгового места в квадратных метрах | 1800 |
| 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 | 4500 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей | Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах) | 1000 |
| Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей | Количество работников, включая индивидуального предпринимателя | 4500 |
| Распространение 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) | 3000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения | Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах) | 4000 |
| Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло | Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах) | 5000 |
| Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-роспусках, речных судах | Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, автомобилей легковых и грузовых прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы | 10 000 |
| Оказание услуг по временному размещению и проживанию | Площадь спального помещения (в квадратных метрах) | 1000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (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 | 6000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (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) | 1200 |
| 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 | 5000 |
| Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей | Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или)в пользование (в квадратных метрах) | 1000 |

Количество работников

Физический показатель определяется как количество всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера ([ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ).

Сложности при расчете среднесписочной численности могут возникнуть, если налогоплательщик осуществляет деятельность, облагаемую и не облагаемую ЕНВД.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6783C1F41B19314B1F66AEwDZCN) Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 ноября 2012 г. N 03-11-06/3/80 указано, что расчет среднесписочной численности в этом случае ведется следующим образом. По мнению чиновников, численность работников управленческого персонала надо распределять пропорционально среднесписочной (средней) численности сотрудников, занятых в каждом из видов деятельности.

Пример. Среднесписочная численность работников у предпринимателя составляет 20 человек. Из них управленческий аппарат состоит из 4 человек, работники, занятые в розничной торговле, - 10 человек, работники, оказывающие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, - 6 человек. Соответственно, среднесписочная численность сотрудников без учета управленческого аппарата составляет 16 человек.

Физический показатель "количество работников, включая индивидуального предпринимателя" определяется как отношение численности работников управленческого аппарата к численности работников без учета управленческого аппарата, умноженное на количество работников, оказывающих услуги по комплексному обслуживанию автомобилей. При этом полученный результат прибавляется к численности работников, оказывающих услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств:

(4 чел. : 16 чел. x 6 чел.) + 6 чел. = 7,5 чел.

Таким образом, величина физического показателя, характеризующего деятельность по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, определена в размере 7,5 чел.

При этом обращаем внимание на Письмо Минфина России от 10.01.2006 N 03-11-04/3/1, в котором чиновники напоминают, что при составлении налоговой декларации по ЕНВД все количественные показатели указываются в целых единицах. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы. Это правило распространяется и на величину средней численности работников, которую следует определить в соответствии с [Порядком](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF89B6482C5FF461339121364A9D38C8C4694167618303Bw1Z1N), установленным Постановлением Росстата от 20.11.2006.

Так, применительно к рассматриваемому примеру среднесписочную численность работников организации в налоговой декларации следует округлить до 8 человек.

Однако есть и более поздние разъяснения ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6387C7F21B19314B1F66AEwDZCN) Минфина от 26 июля 2012 г. N 03-11-06/3/55). Если в предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, и в иной предпринимательской деятельности участвуют одни и те же работники, то есть раздельный учет работников по видам деятельности обеспечить невозможно, то при исчислении единого налога на вмененный доход учитывается общая численность работников по всем видам деятельности, включая индивидуального предпринимателя.

Кроме того, в указанных случаях порядок распределения численности работников административно-управленческого и общехозяйственного персонала при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, по одному из которых уплачивается единый налог на вмененный доход и в качестве физического показателя используется количество работников, включая индивидуального предпринимателя, [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) не определен. В этой связи при оказании бытовых услуг населению, облагаемых единым налогом на вмененный доход, и при осуществлении предпринимательской деятельности, налогообложение которой осуществляется в рамках иного режима налогообложения, для расчета суммы единого налога на вмененный доход следует учитывать общее количество работников.

Иначе говоря, средняя численность работников, оказывающих услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей, должна быть определена как:

6 чел. + 4 чел. = 10 человек.

Площадь торгового зала

В соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала.

Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Площади складских, офисных, подсобных и иных, не предназначенных для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям помещений объекта стационарной торговой сети, имеющего торговый зал, учитываются налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по ЕНВД только в том случае, если такие помещения им фактически используются для указанных выше целей.

При этом в целях [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ площадь названных помещений в каждом объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал, не должна превышать 150 кв. м.

Налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м, и через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м.

Доходы, полученные такими налогоплательщиками от осуществления розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке либо в порядке и на условиях, предусмотренных [гл. 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) Налогового кодекса РФ, на основе данных раздельного учета доходов и расходов.

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) определяется на основе правоустанавливающих и инвентаризационных документов, в соответствии со [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ.

К таким документам относятся любые имеющиеся у налогоплательщика на объект стационарной торговой сети (стационарный объект организации общественного питания) документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на ведение розничной торговли (оказание услуг общественного питания) на открытой площадке и т.п.).

В связи с этим фактическое использование налогоплательщиком для ведения розничной торговли части торговой площади (до 150 кв. м) объекта стационарной торговой сети от указанной в инвентаризационных и правоустанавливающих документах на этот объект не может служить основанием для применения им в отношении осуществляемой деятельности системы налогообложения в виде ЕНВД.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно [ст. 606](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303D1DwCZ0N) Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом надо отметить, что договор аренды является одним из видов гражданско-правовых обязательств (сделок), порядок и условия заключения которых регулируются нормами гражданского законодательства, которое в соответствии со [ст. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Aw3Z7N) Гражданского кодекса РФ основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

При заключении договора аренды части торговой площади объекта стационарной торговой сети стороны вправе самостоятельно определять предмет и условия договора, в том числе и размер передаваемой в аренду торговой площади, за которую арендатор (наниматель) вносит арендную плату и которая им учитывается при исчислении налоговой базы по единому налогу на вмененный доход.

Поэтому, если налогоплательщиком для ведения розничной торговли арендована часть торгового зала объекта стационарной торговой сети площадью до 150 кв. м, используемым им для осуществления данной деятельности объектом организации розничной торговли признается арендованная часть торгового зала, а правоустанавливающим документом на данный объект - заключенный с арендодателем договор аренды.

При этом, если иное не предусмотрено условиями данной сделки, исчисление налоговой базы по ЕНВД осуществляется налогоплательщиком с использованием физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала", величина которого определяется в соответствии с условиями договора аренды.

В случае если арендованная площадь (часть площади) торгового зала объекта стационарной торговой сети используется налогоплательщиком не только для ведения розничной торговли, но и для осуществления иных видов предпринимательской деятельности (в том числе не подпадающих под действие системы налогообложения в виде ЕНВД) и при этом данная площадь (часть площади) торгового зала им конструктивно не разделена для ведения каждого из таких видов предпринимательской деятельности либо разделена, но это не отражено в правоустанавливающих (инвентаризационных) документах, то при определении величины физического показателя базовой доходности налогоплательщиком должна учитываться вся арендованная им площадь (часть площади) торгового зала.

Как уже отмечалось выше, функциональное (пропорциональное) деление арендованной площади торгового зала в этом случае не производится.

Налогоплательщиком-арендодателем, осуществляющим розничную торговлю, при исчислении налоговой базы по ЕНВД величина физического показателя базовой доходности "площадь торгового зала" определяется как разница между площадью торгового зала, указанной в правоустанавливающих и инвентаризационных документах на принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, и площадью торгового зала, переданной им на основе договоров аренды (субаренды) во временное владение и (или) пользование другим хозяйствующим субъектам.

Также следует иметь в виду, что наличие у налогоплательщика-арендатора (субарендатора) нескольких договоров аренды (субаренды) торговых площадей в одном объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал (торговые залы), является для него основанием для учета таких площадей при исчислении налоговой базы по ЕНВД отдельно по каждому арендованному им месту (арендованной им части площади торгового зала) в данном объекте. Суммарный учет арендованных торговых площадей в этом случае им не производится.

При осуществлении налогоплательщиком розничной торговли через принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, имеющий несколько обособленных торговых залов (в том числе расположенных на разных этажах этого объекта), учет торговой площади для целей исчисления налоговой базы производится по совокупности всех торговых площадей, используемых налогоплательщиком для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям.

Если налогоплательщик осуществляет розничную торговлю товарами на арендованной им части торгового зала магазина через размещенную на ней легко возводимую сборно-разборную конструкцию, рассчитанную на одно торговое место, имеющую витрину (прилавок) для выкладки (демонстрации) образцов реализуемых товаров и не предусматривающую непосредственного доступа покупателей к товарам внутри этой конструкции, то фактически розничная торговля данным налогоплательщиком осуществляется не через арендованную им часть торгового зала магазина, а через размещенный на ней объект организации розничной торговли, соответствующий установленному [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ понятию палатки, которая для целей применения системы налогообложения в виде ЕНВД признается объектом нестационарной торговой сети.

При таких обстоятельствах данный налогоплательщик (вне зависимости от условий заключенного им договора аренды (субаренды) торговой площади) вправе при исчислении налоговой базы по ЕНВД использовать физический показатель базовой доходности "торговое место".

Площадь стоянки

Согласно [ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1FwCZ0N) Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы в отношении услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках в качестве физического показателя используется площадь стоянки. При этом [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ определяет платные стоянки как площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок). Тем не менее специалисты Минфина России считают, что единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. Базовая доходность для этого вида деятельности составляет 50 руб. в месяц за 1 кв. м площади стоянки.

Количество торговых мест

Торговое место - место, используемое для совершения сделок купли-продажи ([ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ). Величина этого физического показателя определяется на основании первичных документов, которые подтверждают право организации на использование торговых мест (договоры аренды или субаренды, разрешения на торговлю на открытой площадке и т.п.).

В соответствии с нормами гражданского законодательства при заключении договора аренды стороны вправе самостоятельно определять объект и условия такого договора (в том числе и количество арендуемых по договору торговых мест). По мнению сотрудников ФНС, наличие у плательщика ЕНВД нескольких договоров аренды либо использование им по одному договору нескольких торговых мест являются основанием для исчисления единого налога по каждому арендованному торговому месту.

Однако если торговлю в нескольких торговых точках осуществляет один продавец, то торговые места в целях исчисления ЕНВД следует рассматривать как одно торговое место. Данная точка зрения подтверждается и [Письмом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB976085C1FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 21 апреля 2004 г. N 04-05-12/22. В этом [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB976085C1FF461339121364wAZ9N) финансисты рекомендуют при рассмотрении понятия "торговое место" руководствоваться позицией ФАС Центрального округа, изложенной в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601CF540F9E0AFC996784CBA24C1B601E11w6Z3N) от 22 июня 2001 г. N 94/АП. Согласно этому [Постановлению](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601CF540F9E0AFC996784CBA24C1B601E11w6Z3N), обязанность по уплате единого налога за каждое место дислокации продавца не возникает, если налогоплательщик не использует наемную рабочую силу, позволяющую вести торговлю одновременно в двух местах.

Пример. Предприниматель, торгующий товарами в розницу, арендует на территории рынка три торговых места. Эти торговые места являются по сути одним торговым местом, так как:

- они арендуются одним предпринимателем;

- товары реализует один продавец, с одними весами;

- ассортимент реализуемых товаров един.

Однако договором аренды предусмотрена аренда трех торговых мест. Несмотря на это, поскольку торговлю осуществляет один продавец, ЕНВД следует исчислять с одного торгового места, а не с трех.

Количество транспортных средств

[Статьей 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ определено понятие транспортных средств - это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-роспуски.

Для расчета суммы ЕНВД нужно выяснить число автомобилей, фактически используемых для перевозок. Их количество может быть меньше количества стоящих на балансе или арендуемых ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA9D6384C9FF461339121364wAZ9N) МНС России от 7 мая 2004 г. N 22-1-14/846@).

При этом для перевода на спецрежим форма оплаты услуг перевозки (наличная, безналичная) не имеет значения ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60EC3580F9E0AFE966982C0FF461339121364wAZ9N) УМНС России по Московской области от 23 марта 2004 г. N 04-27/06244).

Обращаем внимание на [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFB9A6381C6FF461339121364wAZ9N) МНС России от 7 сентября 2004 г. N 03-06-05-04/16. По мнению чиновников, если в договоре стоимость услуг по доставке товаров специально не указана, спецрежим применять не требуется. В этом случае считается, что фирма не оказывает автотранспортных услуг. Но стоит выделить их сумму отдельной строкой - и налог придется заплатить. Заметим, что ранее чиновники придерживались несколько иной точки зрения. Например, в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFD9C6885C1FF461339121364wAZ9N) УМНС России по Санкт-Петербургу от 19 марта 2001 г. N 06-08/5456@, отвечая на вопрос, подпадают ли под ЕНВД услуги экскурсионных автобусов, налоговики сообщили следующее. [Закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C610DC580F9E0AFD986682C4FF461339121364wAZ9N) Санкт-Петербурга от 27 ноября 2000 г. N 641-70 "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" при определении вида деятельности организации предписывает обращаться к Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (утв. [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6083C2FF461339121364wAZ9N) Госстандарта России от 6 августа 1993 г. N 17). Поэтому, если по Классификатору фирма занимается транспортными перевозками, нужно применять специальный режим налогообложения. При этом организация должна иметь соответствующий код статистики. А вот если ее основная деятельность - проведение экскурсий и по ОК 004-93 она относится к туризму, то о ЕНВД можно не вспоминать.

Рассмотрим другой документ. В Методических [рекомендациях](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9A6087C5FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z8N) по ЕНВД (утв. Приказом МНС от 10 декабря 2002 г. N БГ-3-22/707), которые теперь отменены, налоговики перечислили коды из Общероссийского [классификатора](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) услуг населению ОК 002-93 (утв. [Постановлением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC966487C4FF461339121364wAZ9N) Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163) для каждого вида деятельности, подпадающего под "вмененку". Затем эти коды перекочевали в Письмо МНС России от 27 февраля 2004 г. N СА-14-22/24дсп, заменившее устаревшую ["методичку"](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFB9A6087C5FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1Z8N).

Значит, по мнению налоговиков, виды деятельности, переводимые на ЕНВД, определяются по классификаторам Госстандарта России.

Данная позиция противоречит нормам законодательства. Например, [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ говорит о том, что использовать [Классификатор](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6881C5F11B19314B1F66AEwDZCN) следует только организациям, оказывающим бытовые услуги населению.

Отметим, что суды также опровергли мнение инспекторов. Например, ФАС Волго-Вятского округа в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DA4C0F9E0AFC996686CBA24C1B601E11w6Z3N) от 14 мая 2002 г. N 226/5к определил, что классификаторы не относятся к сфере налогового законодательства и поэтому не могут регулировать вопросы уплаты налогов.

Между тем Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) не содержит такого определения, как "автотранспортные услуги". Значит, нужно обратиться к гражданскому законодательству ([п. 1 ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ1N) Налогового кодекса РФ). Перевозке посвящена [гл. 40](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381CwCZ4N) Гражданского кодекса РФ. Фирмы транспортируют товары на основе заключенных договоров ([ст. 784](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381CwCZ7N) Гражданского кодекса РФ), в которых перевозчик обязуется доставить груз в пункт назначения, а отправитель - заплатить за перевозку ([ст. 785](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381CwCZ3N) Гражданского кодекса РФ). Поэтому только в случае, если организация занимается перевозкой с заключением договоров, соответствующих [гл. 40](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831381CwCZ4N) Гражданского кодекса РФ, она может быть привлечена к уплате ЕНВД.

Оптовые поставки продукции регулирует [гл. 30](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) Гражданского кодекса РФ. [Статья 510](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391EwCZ2N) Гражданского кодекса РФ говорит о том, что для доставки товаров покупателю может быть применен транспорт, указанный в договоре. Поэтому для поставщика доставка не является отдельным видом предпринимательской деятельности, на основании [п. 1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A638FC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Bw3Z5N) Гражданского кодекса РФ, поскольку она связана с исполнением обязанностей по поставке и отдельный договор перевозки стороны не заключали.

Так что, если фирма или коммерсант доставляют продукцию покупателям собственным транспортом, переходить на ЕНВД по такой деятельности не нужно. При этом не имеет значения, выделили стороны в договоре цену перевозки отдельной строкой или включили в стоимость товара.

Площадь информационного поля

Не облагается ЕНВД размещаемая на вывесках информация об изготовителе, исполнителе или продавце - фирменное наименование организации, место ее нахождения, режим работы и т.п. Дело в том, что [ст. 9](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B688EC7FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ0N) Закона РФ от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 "О защите прав потребителей" устанавливает обязанность указанных лиц доводить данную информацию до сведения потребителей. Исходя из этого, такая информация не является рекламой. Следовательно, ее размещение на вывесках не подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В аналогичном порядке рассматривается и информация учреждений культуры, образования и здравоохранения, размещаемая этими учреждениями на принадлежащих им стационарных технических средствах и объектах недвижимого имущества.

Согласно [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля наружной рекламы" с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения понимается площадь нанесенного изображения, а под физическим показателем базовой доходности "площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы" - площадь светоизлучающей поверхности.

Площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения - площадь экспонирующей поверхности.

Что касается распространения рекламы на транспортных средствах, то согласно [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ под этой деятельностью понимается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие, путем размещения рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы.

Площадь зала обслуживания

Под ней понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Отметим, что Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ называет теперь и перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей. В частности, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Согласно [п. 4 ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771035w3Z2N) Налогового кодекса РФ для расчета величины вмененного дохода базовая доходность корректируется (умножается) на соответствующие коэффициенты.

Понятие этих коэффициентов дано в [ст. 346.27](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771032w3ZBN) Налогового кодекса РФ:

К1 - устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Он составляет 1,672 в 2014 г. ([Приказ](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6480C7F31B19314B1F66AEwDZCN) Минэкономразвития России от 7 ноября 2013 г. N 652).

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

Согласно [п. 7 ст. 346.29](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C38w3Z2N) Налогового кодекса РФ значения корректирующего коэффициента К2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Рассчитанная за налоговый период величина ЕНВД может быть уменьшена на суммы, предусмотренные [п. 2 ст. 346.32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711138w3ZAN) Налогового кодекса РФ. А именно:

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму:

1) страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в данном налоговом периоде;

2) расходов по выплате в соответствии с законодательством пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые три дня временной нетрудоспособности работника;

3) платежей по договорам добровольного личного страхования в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности за дни временной нетрудоспособности, которые оплачиваются за счет средств работодателя.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных в настоящем [пункте](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711138w3ZEN) расходов более чем на 50 процентов.

Иными словами, сумма страховых взносов и больничных, которые фирма может взять в расчет при исчислении ЕНВД, не должна превышать половины налога.

Индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшают сумму единого налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в фиксированном размере.

Финансовое обеспечение расходов на выплату страхового обеспечения застрахованным лицам осуществляется за счет средств бюджета ФСС РФ, а также за счет средств страхователя.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается:

1) застрахованным лицам (кроме лиц, добровольно вступивших в правоотношения по обязательному социальному страхованию) за первые три дня временной нетрудоспособности - за счет средств страхователя, а за остальной период начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности - за счет средств бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации;

2) застрахованным лицам, добровольно вступившим в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, за счет средств бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации с 1-го дня временной нетрудоспособности.

Допустим, индивидуальный предприниматель по виду деятельности оказывает парикмахерские услуги. Рассчитаем сумму ЕНВД.

|  |  |
| --- | --- |
| Период | Численность работников, включая ИП |
| Январь | 3 |
| Февраль | 4 |
| Март | 4 |

1. Определяем базовую доходность.

Для оказания бытовых услуг - составляет 7500 руб.

2. Определяем коэффициент К1.

На 2012 г. установлен в размере 1,569.

3. Определяем корректирующий коэффициент К2.

Предположим, что для нашей деятельности он установлен в размере 0,7.

4. Определяем величину физического показателя.

В нашем случае физический показатель - это количество работников, равное 11 чел.: 3 + 4 + 4.

5. Определяем сумму налога.

Вмененный доход составляет 90 610 руб.: 7500 руб. x 1,569 x 0,7 x 11 чел.

Сумма ЕНВД за I квартал равна 13 592 руб.: 90 610 руб. x 15%.

6. Уменьшаем сумму налога на взносы и пособия.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на ЕНВД и производящие выплаты работникам, вправе уменьшить (но не более чем на 50%) сумму исчисленного ЕНВД на суммы взносов и пособий, уплаченных в данном налоговом периоде только за наемных работников. Если ИП работает один, то он может уменьшить сумму ЕНВД на всю сумму уплаченных за себя страховых взносов в ПФР и ФФОМС в фиксированном размере. Если ИП имеет наемных работников, то уменьшить сумму исчисленного им ЕНВД на сумму уплаченных за себя в фиксированном размере страховых взносов в ПФР и ФФОМС он не вправе.

Налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам квартала в декларации и уплачивает его не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода (квартала).

Обратите внимание: "вмененщики" уменьшают единый налог на сумму именно уплаченных взносов. Это предусмотрено [ст. 346.32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833331DwCZ3N) Налогового кодекса РФ: налог уменьшается только на сумму отчислений в ПФР и ФСС, уплаченных за тот же период, за который рассчитывается налог. Поэтому, если взносы только начислены, но не уплачены, их нельзя брать в зачет.

Может возникнуть и обратная ситуация: сумма перечислений окажется больше, чем начисленные пенсионные платежи. Однако это не поможет налогоплательщику дополнительно уменьшить ЕНВД. Сколько бы взносов он ни перечислил, единый налог можно уменьшить лишь на сумму, уплаченную в пределах начислений на зарплату работникам.

При этом возникает вопрос: что считать отчислениями во внебюджетные фонды, перечисленными за тот же период, за который уплачивается налог?

По мнению налоговиков, это взносы, перечисленные до 15-го числа месяца, следующего за отчетным, относятся к отчетному периоду. То есть до законодательно установленного срока уплаты пенсионных взносов, начисленных с оплаты труда наемных работников. Если же "вмененщик" подал декларацию по ЕНВД раньше, чем заплатил в ПФР и ФСС РФ, то он отразит в ней только те платежи, которые успел перечислить. После уплаты взносов плательщик ЕНВД может подать уточненную декларацию, где уменьшит сумму налога на величину уплаченных взносов.

Как мы уже отмечали выше, налоговым периодом по ЕНВД является квартал ([ст. 346.30](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771833331DwCZ7N) Налогового кодекса РФ). То есть платить налог нужно ежеквартально. В соответствии с [п. 1 ст. 346.32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711138w3ZBN) Налогового кодекса РФ заплатить ЕНВД по итогам налогового периода надо не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Какое-либо уменьшение суммы налога при его уплате авансом сразу за несколько налоговых периодов в [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиком не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

13.5. Налоговый и бухгалтерский учет

Согласно [п. 5 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1DwCZ5N) Налогового кодекса РФ, плательщики единого налога на вмененный доход должны соблюдать общие правила ведения расчетных и кассовых операций. Учитывают кассовые операции в соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEwDZCN) Банка России от 12 октября 2011 г. N 373-П.

При осуществлении расчетов наличными деньгами организации должны иметь контрольно-кассовую технику (ККТ) и вести кассовую книгу по установленной [форме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFD986280C1FF461339121364A9D38C8C46941676183239w1Z9N). Однако с плательщиков ЕНВД данная обязанность снята [п. 2.1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A75w1ZDN) Федерального закона N 54-ФЗ. Также у фирм существует обязанность сдавать в банк всю денежную наличность сверх лимитов, которые устанавливают сами индивидуальные предприниматели по правилам, установленным [Положением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6285C1F51B19314B1F66AEwDZCN) N 373-П.

Хранение наличных денег сверх лимитов в кассе возможно только для оплаты труда (выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий) не свыше пяти рабочих дней.

Для оформления кассовых операций используются типовые межведомственные формы первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом России по согласованию с Банком России и Минфином России.

Оказывая услуги населению, можно рассчитываться путем выдачи бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам.

Для определенных видов деятельности в силу их специфики или особенностей местонахождения разрешено не применять контрольно-кассовую технику. К таким видам деятельности относится продажа газет и журналов, лотерейных билетов, торговля на рынках и др. Весь перечень приведен в [п. 3 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6481C8F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N) Закона N 54-ФЗ.

Налогоплательщики, совмещающие "вмененную" и "общережимную" деятельность, ведут раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие наряду с деятельностью, переведенной на уплату единого налога, иную деятельность, ведут раздельный учет доходов и расходов, имущества и обязательств. Напомним, что в настоящее время ПБОЮЛ, применяющие общий режим налогообложения, учитывают доходы и расходы на основании [Порядка](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFC976581C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZCN) учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД, сдают в налоговые инспекции сводный баланс, включающий в себя отражение всех хозяйственных операций, произведенных за соответствующий отчетный период. А отчет о финансовых результатах целесообразно представлять отдельно по видам деятельности, облагаемым и не облагаемым ЕНВД.

Индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы декларацию о доходах, полученных за налоговый период, без учета показателей по деятельности, переведенной на уплату единого налога.

Как организовать раздельный учет

Согласно [п. 7 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771031w3Z2N) НК РФ при совмещении деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, с другими видами деятельности, в отношении которых применяется иная система налогообложения, налогоплательщики обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Кроме этого, налогоплательщики ЕНВД обязаны вести раздельный учет по различным видам деятельности, облагаемой ЕНВД. Если деятельность ведется в муниципальных округах, которым присвоены различные коды ОКАТО, то по каждому объекту предпринимательской деятельности также необходимо вести раздельный учет. Также раздельный учет ведется при ведении одного вида деятельности, но при наличии различных коэффициентов К2.

Например, индивидуальный предприниматель оказывает услуги по ремонту автотранспортных средств, а также услуги платной стоянки. Несмотря на то что оба вида деятельности переведены на ЕНВД, для каждого из них установлен свой размер базовой доходности и свой физический показатель, от которых напрямую зависит сумма налога. Следовательно, индивидуальный предприниматель должен раздельно учитывать показатели, необходимые для исчисления ЕНВД по платной стоянке и по ремонтным услугам.

Минфин России в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9F6487C9F41B19314B1F66AEwDZCN) от 30 ноября 2011 г. N 03-11-11/296 указывает: поскольку порядок ведения раздельного учета при применении налогоплательщиками одновременно системы налогообложения в виде ЕНВД и УСН Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) РФ не установлен, следовательно, индивидуальный предприниматель должен самостоятельно разрабатывать и утверждать порядок ведения раздельного учета. При его разработке необходимо было руководствоваться [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D6284C2F31B19314B1F66AEwDZCN) N 129-ФЗ.

С 1 января 2013 г. вступил в силу Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN) от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Действие [Закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN) N 402-ФЗ распространяется на экономические субъекты, к которым относятся в том числе индивидуальные предприниматели. Однако предприниматели могут не вести бухгалтерский учет если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет, доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном этим законодательством.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6380C8F61B19314B1F66AEwDZCN) Минфина от 8 августа 2012 г. N 03-11-11/233 сказано, что индивидуальные предприниматели, применяющие ЕНВД и УСН, согласно нормам этого [Закона](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN), вправе не вести бухгалтерский учет в отношении предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД и в рамках УСН, и соответственно, не обязаны представлять в налоговые органы бухгалтерскую отчетность.

Иными словами, при любом налоговом режиме индивидуальный предприниматель освобождается от ведения бухгалтерского учета и не обязан представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность.

В то же время в [п. 2 ст. 7](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ0N) Закона N 402-ФЗ прямо оговорена возможность ведения предпринимателем бухгалтерского учета. Если предприниматель такой возможностью воспользуется, то он сам организует ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несет иные обязанности, установленные [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3F31B19314B1F66AEwDZCN) N 402-ФЗ для руководителя экономического субъекта.

Если предприниматель может вести или не вести бухгалтерский учет по своему выбору, то организовать ведение налогового учета он обязан.

В Налоговом [кодексе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEwDZCN) не установлены правила ведения раздельного учета. То есть налогоплательщик должен сам разработать такие правила и закрепить их в учетной политике для целей налогообложения. Аналогичные выводы содержатся в Письмах Минфина России от 5 сентября 2012 г. [N 03-11-11/267](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E648EC3F41B19314B1F66AEwDZCN), от 8 августа 2012 г. [N 03-11-11/233](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6380C8F61B19314B1F66AEwDZCN).

В соответствии с [гл. 16](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A1DwCZ2N) НК РФ отсутствие раздельного учета не является самостоятельным правонарушением и ответственность за это не предусмотрена. Но при отсутствии ведения раздельного учета нет возможности правильно исчислить налоги, что влечет ответственность согласно [ст. 122](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F18w3Z2N) НК РФ. Данная [статья](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F18w3Z2N) предусматривает штраф в размере 20% или 40% (в случае если занижение налога вызвано умышленными действиями) от суммы занижения налога.

Целью раздельного учета является разделение доходов и расходов между различными видами деятельности.

Во-первых, необходимо вести учет физического показателя, в соответствии с которым исчисляется ЕНВД.

Во-вторых - учет численности работников. С 2013 г. учет количества сотрудников для налогоплательщиков, применяющих ЕНВД, исчисляется на основе показателя средней численности, а не среднесписочной численности, как это было прежде. Теперь в расчет берутся сотрудники, работающие по совместительству и по гражданско-правовым договорам. Предельная численность осталась прежней - 100 человек, но состав учитываемых работников расширен.

В-третьих, необходимо вести учет доходов.

Если предприниматель применяет УСН с налогооблагаемой базой "доходы", то ему необходимо учитывать лишь те расходы, которые влияют на размер налогов, то есть расходы на заработную плату работников и отчисления в социальные фонды. Если же объектом обложения являются доходы за вычетом расходов или предприниматель применяет общую систему налогообложения, то необходимо вести раздельный учет всех видов расходов.

В-четвертых, надо вести учет имущества.

Как правило, основную долю доходов можно прямо отнести к тому или иному виду деятельности. Однако есть немало случаев, когда разделить доходы прямым способом не представляется возможным. Это в основном относится к внереализационным доходам, а также к доходам от реализации основных средств, материалов и прочего имущества.

По этому вопросу есть четкая позиция Минфина России, высказанная им в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612D95F67A40CA1926784C6F41B19314B1F66AEwDZCN) от 6 июля 2005 г. N 03-11-04/3/7: все доходы, не связанные непосредственно с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД, относятся к доходам, облагаемым УСН. Доходы от реализации имущества, непосредственно используемого только в деятельности, облагаемой ЕНВД, все равно относятся к доходам деятельности, облагаемой УСН.

Существует метод начислений и кассовый метод учета доходов и расходов.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF79D6286C0FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 28 апреля 2010 г. N 03-11-11/121 говорится, что "при совмещении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход с упрощенной системой налогообложения доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату единого налога на вмененный доход, определяются с применением кассового метода".

Значит, доходы и по ЕНВД, и по УСН учитываем кассовым методом.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6085C6F11B19314B1F66AEwDZCN) Минфина России от 12 мая 2012 г. N 03-11-11/156 рассматривается ситуация, когда одновременно осуществляется оптовая (УСН) и розничная торговля (ЕНВД). Поставщик товара дает определенную договором премию. Как учесть данную премию? Так вот, при раздельном учете имущества (в данном случае товара) доход в виде полученной премии можно распределить между двумя видами деятельности. А при отсутствии раздельного учета такой доход полностью учитывается в деятельности УСН. Аналогичные выводы содержатся в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF8966083C1FF461339121364wAZ9N) Минфина от 16 февраля 2010 г. N 03-11-06/3/22.

Следующий момент - за какой период считать доходы? Учет доходов при УСН ведется нарастающим итогом с начала года. При ЕНВД учетным периодом является квартал. В своих Письмах от 28 апреля 2010 г. [N 03-11-11/121](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF79D6286C0FF461339121364wAZ9N), от 23 ноября 2009 г. [N 03-11-06/3/271](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF8996081C6FF461339121364wAZ9N), от 17 ноября 2008 г. [N 03-11-02/130](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99C6380C4FF461339121364wAZ9N) Минфин России рекомендует организовать учет доходов по деятельности, переведенной на ЕНВД, аналогично учету доходов по деятельности, облагаемой УСН, то есть нарастающим итогом с начала года.

Необходимо отметить, что Минфин непостоянен в решении данного вопроса. В Письмах от 20 ноября 2007 г. [N 03-11-04/2/279](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9A638EC3FF461339121364wAZ9N), от 15 октября 2007 г. [N 03-11-04/3/403](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA9B668FC2FF461339121364wAZ9N) Минфин России рекомендует определять доходы ежемесячно, а не нарастающим итогом.

В такой ситуации разумнее придерживаться более поздней позиции Минфина России и учитывать доходы нарастающим итогом с начала года, но прописать это в учетной политике.

Общее правило распределения расходов между видами деятельности, относящимися к УСН и ЕНВД, определено [п. 8 ст. 346.18](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711130w3ZCN) НК РФ:

В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Это правило касается тех расходов, которые мы не можем прямо отнести к определенному виду деятельности. Но наша задача состоит в том, чтобы как можно большая сумма расходов была распределена прямым, а не расчетным методом.

Если физический показатель для определения налоговой базы ЕНВД - количество работников, включая индивидуального предпринимателя, то для расчета ЕНВД следует учитывать не только количество сотрудников, непосредственно занятых в этой деятельности, но также и временно занятых, одновременно работающих в различных видах деятельности. Эта позиция отражена в Письмах Минфина от 26 июля 2012 г. [N 03-11-06/3/55](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6387C7F21B19314B1F66AEwDZCN), от 7 октября 2010 г. [N 03-11-06/3/139](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF7976581C2FF461339121364wAZ9N), от 6 октября 2009 г. [N 03-11-09/335](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF8996286C7FF461339121364wAZ9N). Поэтому для целей исчисления ЕНВД сотрудников, занятых на нескольких видах деятельности, распределять не надо.

А для целей распределения суммы страховых взносов, выплаченных за счет средств работодателя пособий по временной нетрудоспособности, расходов на добровольное страхование сотрудников необходимо распределить по видам деятельности.

Хорошо, когда работники заняты только в одном виде деятельности. Доказательством при налоговой проверке могут быть трудовые договоры и должностные инструкции, в которых четко указан вид деятельности каждого конкретного работника. К какому виду деятельности относится работник, туда же относим и его страховые взносы.

Но нередко одни и те же сотрудники участвуют в нескольких видах деятельности. Есть еще и управленческий персонал, который косвенно участвует во всех видах деятельности, например бухгалтер, руководитель, юрист.

В этом случае распределяют не самих сотрудников, а начисленные и уплаченные страховые взносы пропорционально доходам, полученным от различных видов деятельности. Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 8 июня 2012 г. [N 03-11-11/184](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6182C4F11B19314B1F66AEwDZCN), от 20 октября 2011 г. [N 03-11-06/2/143](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9F6285C4F31B19314B1F66AEwDZCN), от 17 февраля 2011 г. [N 03-11-06/3/22](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF69C6185C6FF461339121364wAZ9N).

Но это касается случая, когда и в деятельности ЕНВД, и в деятельности УСН имеются наемные сотрудники. В этом случае и страховые взносы ИП "за себя" тоже подлежат распределению пропорционально доходам.

Но возможна и иная ситуация, когда в деятельности, облагаемой ЕНВД, есть наемные сотрудники, а в деятельности, облагаемой УСН, наемных сотрудников нет.

Данную ситуацию Минфин подробно рассмотрел в [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9E6182C4F11B19314B1F66AEwDZCN) от 8 июня 2012 г. N 03-11-11/184: "сумма налога (авансовых платежей по налогу) индивидуальными предпринимателями, совмещающими применение упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде ЕНВД и не производящими в рамках предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется упрощенная система налогообложения, выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающими вышеназванные страховые взносы в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года, может быть уменьшена на сумму страховых взносов, уплачиваемых за соответствующий период, без ограничения".

Раздельный учет НДС

Рассмотрим порядок ведения раздельного учета по НДС, если организация или индивидуальный предприниматель осуществляют вид деятельности, переведенный на уплату единого налога, и иной вид деятельности.

Для правильного определения базы по НДС хозяйствующему субъекту нужно прописать в учетной политике порядок раздельного учета сумм "входного" налога.

Индивидуальные предприниматели, совмещающие специальный налоговый режим в виде ЕНВД и ОСНО, должны организовать ведение раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых этим налогом, так и не подлежащих налогообложению операций ([п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) НК РФ). В противном случае принять к вычету суммы "входного" НДС налогоплательщики не вправе. Также указанный налог не может быть включен в расходы, учитываемые при исчислении НДФЛ. В данном случае источником покрытия общих сумм "входного" НДС будут выступать собственные средства хозяйствующего субъекта.

Налогоплательщик имеет право не применять положения [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы НДС, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9F6880C9F71B19314B1F66AEwDZCN) Минфина России от 29 марта 2012 г. N 03-07-08/92 сказано, что, если в течение налогового периода наряду с операциями, подлежащими налогообложению, осуществлялись операции, не подлежащие налогообложению в связи с тем, что они не являются объектом обложения НДС, и расходы на такие операции составили менее 5%, раздельный учет сумм НДС на основании положений [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) НК РФ может не производиться (см. также [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9F6580C1F61B19314B1F66AEwDZCN) от 19 января 2012 г. N 03-07-08/07).

Способ определения совокупных производственных расходов нормами [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) НК РФ не определен. Таким образом, хозяйствующий субъект вправе применять любой избранный им способ, закрепив его соответствующим образом в учетной политике.

Суммы "входного" НДС при приобретении товаров (работ, услуг), предъявленного хозяйствующему субъекту по операциям, облагаемым ЕНВД, учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) ([пп. 3 п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741931w3ZEN) НК РФ).

По операциям же, относящимся к деятельности, облагаемой в рамках ОСНО, хозяйствующий субъект признается плательщиком НДС. Таким образом, на основании [ст. ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E19wCZ0N), [172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ1N) НК РФ суммы "входного" налога принимаются к вычету в общеустановленном порядке.

На практике у хозяйствующих субъектов, совмещающих вышеуказанные режимы, довольно часто возникает так называемый общий НДС, то есть сумма налога, которая относится одновременно к обоим видам деятельности - "вмененной" и облагаемой в рамках ОСНО. Для целей правильного исчисления НДС в рассматриваемой ситуации хозяйствующему субъекту нужно прописать в учетной политике порядок раздельного учета сумм "входного" налога.

В бухгалтерском учете к балансовому счету 19 "НДС по приобретенным ценностям" для этого необходимо открыть соответствующие субсчета:

19-1 "НДС по приобретенным ценностям по ресурсам, используемым в налогооблагаемой деятельности";

19-2 "НДС по приобретенным ценностям по ресурсам, используемым в деятельности, облагаемой ЕНВД";

19-3 "НДС по приобретенным ценностям по ресурсам, используемым в обоих видах деятельности".

Согласно [п. 4 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741932w3ZCN) НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99C6180C0FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 12 ноября 2008 г. N 03-07-07/121 говорится, что указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных за налоговый период.

Учитывая изложенное, определение пропорции для расчета сумм НДС, в том числе по общехозяйственным расходам, следует производить по данным текущего налогового периода, то есть квартала (см. также Письмо ФНС России от 28 ноября 2008 г. N ШС-6-3/862@ [(п. 2)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF79A6087C6FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZBN), [Постановление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C601DF400F9E0AFE9C6587C3F21B19314B1F66AEwDZCN) ФАС СЗО от 29 июня 2012 г. N А56-27834/2011).

Чиновники считают, что определять процентное соотношение нужно без учета сумм НДС, так как в противном случае нарушается сопоставимость показателей ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF89D6282C3FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 18 августа 2009 г. N 03-07-11/208). Сопоставимыми в данном случае являются суммы, отражающие стоимость товаров (работ, услуг) без учета НДС.

Аналогичным образом при разрешении споров рассуждают арбитражные суды. Таким образом, на основании полученного процентного соотношения хозяйствующий субъект определяет, какая сумма "общего" "входного" НДС может быть принята им к вычету, а какая - учитывается в стоимости общих ресурсов.

Фактическое ведение раздельного учета таких операций налогоплательщик вправе подтвердить любыми способами, в том числе с помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иных самостоятельно разработанных документов для нужд раздельного учета.

Судом было установлено, что в течение спорного периода индивидуальный предприниматель осуществлял розничную торговлю стройматериалами и оказывал населению ремонтно-строительные услуги, облагаемые ЕНВД, а также осуществлял оптовую торговлю стройматериалами, облагаемую налогами в общеустановленном порядке. В связи с этим в указанный период предприниматель представлял в налоговый орган декларации по НДС по операциям оптовой торговли.

В подтверждение ведения раздельного учета предпринимателем были представлены журналы регистрации счетов-фактур, полученных от поставщиков товаров (работ, услуг), книги покупок и продаж, счета-фактуры и товарные накладные по приобретению и реализации товаров (работ, услуг), акты выполненных работ, выписки банков, платежные документы, документы по услугам связи и рекламе, реестры по приобретению товаров за наличный расчет для осуществления розничной торговли, копии зет-отчетов по ККМ, справки об остатках товара, документы по размещению рекламы и услугам связи. Указанные документы являлись предметом исследования налоговой проверки, и достоверность их налоговым органом не оспаривается. Данные документы позволили налоговому органу установить сумму налоговых вычетов по операциям оптовой торговли.

Также в обоснование ведения раздельного учета предприниматель пояснил суду, что раздельный учет состоял в том, что для оптовой торговли все товары (работы, услуги) приобретались только по безналичному расчету, а для розничной - за наличный расчет, к тому же оптовая и розничная торговля осуществлялась в разных местах и в разных местах хранился товар, предназначенный для продажи оптом и в розницу. При этом он представил суду первой инстанции сведения о движении товаров за рассматриваемые налоговые периоды.

Исследовав и оценив доказательства, а также доводы сторон, судьи отметили, что представленные предпринимателем документы учета торговых операций в спорном периоде позволяют осуществить раздельный учет сумм налога по товарам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, и операций, не облагаемых данным налогом.

На практике довольно часто в момент приобретения товаров неизвестно, в какой деятельности они будут использоваться (данный пример наиболее актуален для хозяйствующих субъектов, осуществляющих оптово-розничную торговлю).

В данном случае есть три варианта решения поставленного вопроса.

1. Сумма "входного" НДС принимается хозяйствующим субъектом к вычету в полном объеме в общеустановленном порядке. При этом счет-фактура поставщика отражается в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) в соответствии с Правилами ведения [журналов](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1FwCZ5N) учета полученных и выставленных счетов-фактур, [книг покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303911wCZ7N) и [книг продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1CwCZDN) (утв. Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. N 1137).

Впоследствии, если товар, по которому "входной" НДС был принят к вычету, фактически будет использован в предпринимательской деятельности, подпадающей под действие [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) НК РФ, то "входной" налог будет восстановлен ([п. 3 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741931w3ZCN) НК РФ). Далее счет-фактуру поставщика по этому товару регистрируют в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) на сумму НДС, подлежащую восстановлению, с учетом норм [п. 13](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E18wCZ3N) Правил. Сумма НДС по таким товарам отражается в [строке 090 разд. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC8F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ6N) декларации по НДС в том периоде, в котором они проданы в розницу, и учитывается в составе расходов, относящихся к ЕНВД.

2. "Входной" НДС в полном объеме включается в стоимость товара в соответствии с [пп. 3 п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741931w3ZEN) НК РФ (предполагается, что вся партия товара будет использована во "вмененной" деятельности). В таком случае регистрировать счет-фактуру поставщика в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) нет необходимости, поскольку плательщики ЕНВД не являются плательщиками НДС.

В этом случае, если впоследствии товар частично или в полном объеме будет реализован по договорам поставок (оптом), на дату возврата товара из розничной сети на склад счет-фактуру регистрируют в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) с указанием суммы, которая приходится на стоимость товара, реализованного оптом.

3. Этот вариант больше подходит к ситуации, когда заранее известно, что товар будет реализован как через розничную сеть, так и по договорам поставок, но на дату закупки товара невозможно точно определить данное соотношение.

В таком случае хозяйствующий субъект сталкивается с ситуацией, когда ни принять весь НДС к вычету, ни полностью учесть "входной" налог в стоимости товаров невозможно. Здесь необходимо распределить суммы "входного" НДС между двумя видами деятельности. Например, разделить налог пропорционально доле товаров, реализованных в предыдущем налоговом периоде оптом и в розницу. Однако здесь есть свои минусы - впоследствии, по мере фактической реализации товаров, возникает необходимость в корректировке сумм НДС, предъявленных к вычету.

13.6. Переход с ЕНВД на обычную систему налогообложения

В соответствии со [ст. 346.28](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1FwCZ7N) НК РФ, организации и индивидуальные предприниматели переходят на уплату единого налога добровольно. Налогоплательщики по своему желанию могут отказаться от применения ЕНВД и вправе перейти на иной режим налогообложения, предусмотренный Налоговым кодексом, со следующего календарного года.

Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели могут утратить возможность применять ЕНВД, если средняя численность работников превысит 100 человек.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, переходе на иной режим налогообложения осуществляется на основании заявления, представленного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, или со дня перехода на иной режим налогообложения.

Согласно [п. 9 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C35w3ZAN) Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕНВД, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило. Суммы налога НДС, предъявленные налогоплательщику, перешедшему на уплату единого налога, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были использованы в деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) Налогового кодекса РФ.

При переходе с ЕНВД на ОСНО предпринимателю в некоторых случаях придется доначислить НДС.

Если, например, средняя численность работников предпринимателя за I квартал 2014 г. составила 115 человек, то он обязан перейти на ОСНО с начала этого квартала и начислять НДС с выручки и авансов. Но товары в этот период продавали (выполняли работы, оказывали услуги) по ценам без учета НДС, получается, что исчислять и платить НДС в бюджет предпринимателю надо за счет собственных средств ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF9996185C7FF461339121364wAZ9N) ФНС России от 8 февраля 2007 г. N ММ-6-03/95@).

Специалисты Минфина России придерживаются аналогичной позиции.

Дальнейшие действия зависят от того, кто был покупателем.

Ситуация 1. Если покупателями были граждане, тогда НДС придется заплатить в бюджет за счет собственных средств. Более того, уплаченный за счет собственных средств НДС налоговики не разрешат учесть в "прибыльных" расходах ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFA966883C0FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 7 июня 2008 г. N 03-07-11/222).

Ситуация 2. Если покупателями были организации и предприниматели, можно договориться с покупателем о включении НДС в изначально согласованную цену договора. Если покупатель согласен, то нужно заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, в котором указать, что цена включает в себя НДС, и выставить покупателю счет-фактуру.

При переходе с ЕНВД на ОСНО у предпринимателя есть право принять к вычету суммы "входного" НДС по приобретенным, но не использованным во "вмененной" деятельности товарам (работам, услугам, имущественным правам) ([п. 9 ст. 346.26](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751C35w3ZAN), [ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E19wCZ0N) НК РФ).

Нельзя принять к вычету "входной" налог по основным средствам, которые уже начали использовать во "вмененной" деятельности. Это объясняется тем, что суммы НДС по ОС, приобретенным в период уплаты ЕНВД, включаются в первоначальную стоимость этих ОС. А пересчитывать первоначальную стоимость ОС нельзя (кроме случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств) ([п. 14](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E6186C5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1Aw7Z5N) ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). После перехода на ОСНО суммы "входного" НДС вы должны учитывать в "прибыльных" расходах в составе сумм амортизации по этим ОС (Письма Минфина России от 23 декабря 2008 г. [N 03-11-04/3/569](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF99B6481C5FF461339121364wAZ9N), от 26 февраля 2013 г. [N 03-07-14/5489](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9D608FC8FC1B19314B1F66AEwDZCN)).

Но если на ОСНО предприниматель будет продавать эти основные средства, то налоговую базу по НДС следует исчислять по расчетной ставке 18/118 с межценовой разницы: между продажной ценой ОС и его остаточной стоимостью с учетом переоценок ([п. 3 ст. 154](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701135w3Z2N), [п. 4 ст. 164](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721B34w3ZBN) НК РФ).

Чтобы заявить к вычету НДС по товарам и материалам, которые будут использоваться уже после перехода на ОСНО, этот налог нужно выделить по расчетной ставке 18/118 или 10/110 из их стоимости.

Для этого нужно сделать следующее.

Шаг 1. Составить бухгалтерскую справку и указать в ней наименование и количество товаров и материалов, не использованных во "вмененной" деятельности.

Шаг 2. Подобрать счета-фактуры, которые нужно зарегистрировать в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N). Определить, по каким конкретно счетам-фактурам приобретались указанные товары и материалы, довольно трудно. В этом случае можно просто подобрать счета-фактуры, в которых указаны наименования не использованных в период уплаты ЕНВД товаров и материалов. Главное, чтобы в целом количество приобретенных материалов и товаров в этих счетах-фактурах не было меньше, чем количество оставшихся на складе.

Шаг 3. Дополнить бухгалтерскую справку реквизитами счетов-фактур, по которым будет заявлен налог к вычету, и указать сумму "входного" НДС, относящуюся к не использованным при "вмененке" товарам и материалам.

После этого проверить, правильно ли посчитан НДС, который будет принят к вычету на ОСНО. Если приобретались только товары и материалы, реализация которых облагается НДС по ставке 18%, то формула будет такая:

Сумма НДС, принимаемая к вычету = Остаток материалов (по счету 10) или товаров (по счету 41) с учетом НДС на начало месяца, в котором организация перешла на ОСНО x 18 / 118.

Шаг 4. Подобранные счета-фактуры регистрируют в [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N).

Шаг 5. В учете нужно изменить стоимость каждого товара, убрав из нее "входной" НДС.

Заметим, что некоторые специалисты считают, что стоимость товаров и материалов после принятия их к учету изменению не подлежит ([п. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6785C0F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZCN) ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов"). Но в [п. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F6785C0F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZCN) ПБУ 5/01 сказано, что фактическая себестоимость МПЗ, по которой они приняты к бухучету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. А раз вычет НДС при переходе с ЕНВД на ОСНО предусмотрен [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) НК РФ, значит, изменить покупную стоимость все-таки можно.

Принять к вычету "входной" НДС по товарам и материалам, не использованным во "вмененной" деятельности, можно в первом квартале применения ОСНО ([п. 2.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFA996884C9FF461339121364A9D38C8C46941676183039w1Z0N) Письма ФНС России от 24 ноября 2005 г. N ММ-6-03/988@).

13.7. НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

Как упоминалось ранее, плательщики ЕНВД признаются плательщиками НДС при ввозе товаров на таможенную территорию России. При этом следует руководствоваться соответствующими положениями [гл. 21](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZDN) Налогового кодекса РФ, а также российским таможенным законодательством, и в первую очередь - Таможенным [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEwDZCN) Таможенного союза.

Кроме того, уплату НДС на таможне регулирует [Инструкция](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AF8986686C0FF461339121364A9D38C8C4694167618303Aw1ZAN) о порядке применения таможенными органами Российской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденная Приказом ГТК России от 7 февраля 2001 г. N 131 (далее - Инструкция ГТК России).

В соответствии с [пп. 4 п. 1 ст. 146](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731139w3Z9N) НК РФ объектом обложения НДС признается ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Согласно [пп. 3 п. 1 ст. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ0N) Таможенного кодекса Таможенного союза (далее - ТК ТС) под ввозом товаров на таможенную территорию Таможенного союза понимается совершение действий, связанных с пересечением таможенной границы, в результате которых товары прибыли на таможенную территорию Таможенного союза любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование трубопроводного транспорта и линий электропередачи до их выпуска таможенными органами.

В настоящее время единую таможенную территорию Таможенного союза составляют территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации, а также находящиеся за пределами территорий государств - членов Таможенного союза искусственные острова, установки, сооружения и иные объекты, в отношении которых государства - члены Таможенного союза обладают исключительной юрисдикцией ([п. 1 ст. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323C10wCZ0N) ТК ТС).

Порядок определения налоговой базы при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определен [ст. 160](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701831w3Z2N) НК РФ.

Согласно [п. 1 этой статьи](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701832w3ZBN) при ввозе товаров (за исключением продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки вне таможенной территории, и с учетом [ст. ст. 150](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731139w3ZDN) и [151](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701830w3ZBN) НК РФ) на территорию РФ налоговая база определяется как сумма:

- таможенной стоимости этих товаров;

- подлежащей уплате таможенной пошлины;

- подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Таможенная стоимость товаров определяется декларантом или его таможенным представителем, а в случаях, установленных ТК ТС, - таможенным органом ([п. 3 ст. 64](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1DwCZ6N) ТК ТС). Порядок определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на территорию РФ, независимо от страны происхождения этих товаров, определяется в соответствии с [Соглашением](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6084C0FD1B19314B1F66AEwDZCN) об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза (Москва, 25 января 2008 г.).

Таможенной стоимостью ввозимых на единую таможенную территорию Таможенного союза товаров является цена сделки с ними, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на единую таможенную территорию Таможенного союза. Поэтому для целей определения таможенной стоимости, а следовательно, и налоговой базы по НДС компании необходима информация о размере суммы денежных средств в российских рублях, которая будет фактически уплачена за ввозимые товары. Следует отметить, что положения [ст. 78](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1CwCZ7N) Таможенного кодекса Таможенного союза о пересчете иностранной валюты для целей исчисления таможенных пошлин и налогов в этом случае не применяются.

[Пунктом 5 ст. 164](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701835w3ZDN) НК РФ определено, что при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, применяются налоговые ставки в размере 10% и 18% ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303819wCZ4N), [3 ст. 164](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834381DwCZ3N) НК РФ).

НДС, взимаемый при ввозе товара, входит в состав таможенных платежей ([ст. 70](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F10wCZDN) ТК ТС).

Сумма НДС, а также таможенные пошлины должны быть уплачены на счет Федерального казначейства ([ч. 7 ст. 116](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C6F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZ2N) Федерального закона от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации").

По общему правилу уплата НДС и таможенных пошлин производится до момента выпуска товаров таможенным органом ([п. 1 ст. 82](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1FwCZCN), [пп. 3 п. 1 ст. 195](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313D1AwCZCN) ТК ТС), то есть до момента внесения (проставления) должностным лицом таможенного органа соответствующих отметок в (на) таможенную декларацию и (или) коммерческие, транспортные (перевозочные) документы ([п. 4 ст. 195](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B1CwCZ1N) ТК ТС).

Это, в частности, относится к выпуску товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления ([пп. 1 п. 3 ст. 211](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C1BwCZ6N) ТК ТС).

В связи с этим напомним, что в силу [ст. 209](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC0FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313C19wCZ6N) ТК ТС под выпуском для внутреннего потребления понимается таможенная процедура, при помещении под которую иностранные товары находятся и используются на таможенной территории Таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению, если иное не установлено ТК ТС.

Согласно [пп. 1 п. 1 ст. 151](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701830w3Z9N) НК РФ при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме.

Таким образом, при импорте товаров из Латвийской Республики на территорию РФ сумма НДС, уплачиваемая на таможне, исчисляется по следующей формуле: (таможенная стоимость товаров + сумма таможенной пошлины) x ставка НДС (10% или 18%) / 100.

НДС уплачивается до момента выпуска товара таможенным органом.

По требованию налогоплательщика таможенный орган обязан выдать ему подтверждение уплаты таможенных пошлин и НДС. [Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9E608FC0FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ4N) этого подтверждения утверждена Приказом Федеральной таможенной службы от 23 декабря 2010 г. N 2554.

В соответствии с [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E19wCZ3N) и [2 ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701937w3ZBN), [п. 1 ст. 172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701937w3Z9N) НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу по НДС по итогам соответствующего налогового периода на сумму НДС, уплаченного при ввозе товара на территорию РФ, при одновременном соблюдении следующих условий:

- сумма НДС фактически уплачена;

- товар принят налогоплательщиком на учет;

- товар будет в дальнейшем использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ (за исключением товаров, предусмотренных [п. 2 ст. 170](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZDN) НК РФ), или приобретается для перепродажи.

Соответственно, налогоплательщик имеет право на применение налогового вычета по итогам того налогового периода, в котором будут соблюдены вышеуказанные условия.

Сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров на территорию РФ и подлежащая вычету, отражается в налоговой декларации по НДС ([форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9F608EC8F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N) которой утверждена Приказом Минфина России от 15 октября 2009 г. N 104н), представляемой в налоговый орган по итогам налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на применение налогового вычета. Срок представления налоговой декларации установлен [п. 5 ст. 174](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E1B30w3ZEN) НК РФ - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (кварталом - [ст. 163](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A33w3Z8N) НК РФ).

В отношении документов, подтверждающих право на вычет суммы НДС, уплаченной при ввозе оборудования на территорию РФ, необходимо отметить следующее.

Таким образом, одним из основных условий применения налогоплательщиком вычета НДС, уплаченного на таможне при ввозе товара, является наличие платежных документов, подтверждающих факт уплаты налога.

Подтверждением ввоза товара и уплаты НДС будут служить:

- таможенная декларация;

- платежное поручение на уплату НДС;

- подтверждение уплаты таможенных пошлин, налогов, выданное таможенным органом (смотрите в связи с этим [Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AF6966287C6FF461339121364wAZ9N) Минфина России от 5 августа 2011 г. N 03-07-08/252).

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном [ст. 88](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701Dw3Z8N) НК РФ.

13.8. Исполнение обязанностей налогового агента

Вообще всех индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налоги в установленном законом порядке, можно разделить на две группы: налогоплательщики и налоговые агенты. При этом одно и то же лицо может являться налогоплательщиком и налоговым агентом по одним и тем же налогам. Или налогоплательщиком по одним налогам и налоговым агентом - по другим.

Ведь действующее налоговое законодательство предусматривает уплату ряда налогов не только самостоятельно налогоплательщиком, но и путем их удержания у источника выплаты.

Согласно [п. 1 ст. 24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741Dw3Z8N) Налогового кодекса РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и уплате налогов в соответствующий бюджет. При этом налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном законодателем для уплаты налога непосредственным плательщиком. Об этом сказано в [п. 4 ст. 24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391BwCZDN) Налогового кодекса РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, в то время как их обязанности носят несколько иной характер.

Обязанности налогового агента могут быть возложены только на те организации или физических лиц, которые являются источниками выплат средств налогоплательщику, то есть от которых налогоплательщик получает доход.

Обращаем внимание читателей на то, что, в частности, обязанностью налогоплательщиков является уплата законно установленных налогов, а обязанностью налогового агента - правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов. Таким образом, обязанностью налогового агента является не уплата налога, а удержание и перечисление в бюджет соответствующего налога.

Другими словами, налоговый агент в предусмотренных законодательством случаях исполняет не свою обязанность по уплате налога (то есть не выступает в качестве налогоплательщика), а обязанность другого налогоплательщика.

Отсюда следует, что в случае, когда предприниматель не является налогоплательщиком в отношении каких-либо налогов (в том числе и при применении им упрощенной системы налогообложения), но признается налоговым агентом, ему придется платить в бюджет установленную сумму налога за другого налогоплательщика.

В отличие от упрощенной системы налогообложения в [гл. 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) Налогового кодекса РФ напрямую не сказано, что плательщики ЕНВД должны исполнять обязанности налоговых агентов. Однако, несмотря на это, они обязаны это делать.

Рассмотрим случаи, при которых плательщикам единого налога на вмененный доход придется исполнять обязанности налоговых агентов, удерживая и перечисляя налоги в бюджет.

Самые распространенные случаи, когда плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

Налог на добавленную стоимость

Организации (индивидуальные предприниматели) выполняют функции налоговых агентов по НДС в следующих случаях, установленных ст. 161 НК РФ:

1) при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков [(п. 2 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ7N);

2) при аренде государственного или муниципального имущества [(абз. 1 п. 3 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A33w3ZFN);

3) при приобретении государственного или муниципального имущества на территории РФ, не закрепленного за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями [(абз. 2 п. 3 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A33w3ZBN).

При этом не является объектом налогообложения по [пп. 12 п. 2 ст. 146](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701C37w3ZDN): реализация (передача) имущества в соответствии с [Законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6083C7F41B19314B1F66AEwDZCN) от 22 июля 2008 г. N 159-ФЗ "Об особенностях отчуждения недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности субъектов Российской Федерации или в муниципальной собственности и арендуемого субъектами малого и среднего предпринимательства, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации";

4) при реализации на территории РФ конфискованного имущества; имущества по решению суда (кроме случаев банкротства); бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей; ценностей, перешедших по праву наследования государству [(п. 4 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701136w3ZFN);

5) при приобретении имущества, имущественных прав должников-банкротов [(п. 4.1 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701034w3ZFN);

6) при реализации на территории РФ товаров (работ, услуг, имущественных прав) иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ, по договорам комиссии, поручения, агентским договорам с участием в расчетах [(п. 5 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A33w3Z9N).

Лица, которые в соответствии со [ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391FwCZCN) Налогового кодекса РФ исполняют только обязанности налоговых агентов, представляют налоговую декларацию по НДС.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет. В соответствии с [п. 4 ст. 173](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741936w3ZAN) Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Ставка НДС, по которой агент должен удержать и перечислить налог в бюджет, рассчитывается так: 18% : 118% или 10% : 110%.

[Статьей 163](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A33w3Z8N) Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов, - один квартал.

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения, в соответствии с [п. 3 ст. 174](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1EwCZ7N) Налогового кодекса РФ. При этом место нахождения для индивидуальных предпринимателей согласно [ст. 11](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B11wCZ6N) Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Обращаем внимание на то, что сумма НДС, уплаченная налоговым агентом, переведенным на ЕНВД, не подлежит вычету, поскольку право на такие вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 Налогового кодекса РФ, в частности [п. 3 ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1AwCZ4N) Налогового кодекса РФ. Как известно, система налогообложения в виде ЕНВД не предусматривает уплату НДС (кроме операций ввоза товаров) применяющими ее налогоплательщиками.

[Пунктом 4 ст. 24](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391BwCZDN) Налогового кодекса РФ определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок и срок уплаты налога установлены [ст. 174](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1DwCZDN) Налогового кодекса РФ.

Налоговые агенты, перечисляя НДС, в [поле 101](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C618EC2FD1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1AwCZ4N) платежного поручения указывают код "02".

НДС при аренде

государственного или муниципального имущества

Согласно [п. 3 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A33w3ZFN) Налогового кодекса РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из арендной платы соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанностей налогового агента не возникает. В этом случае организация-арендодатель должна рассчитываться с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Пример. Индивидуальный предприниматель является плательщиком ЕНВД. Он арендует помещение под магазин, находящееся в муниципальной собственности, у комитета по управлению имуществом. Согласно договору аренды ежемесячная сумма арендной платы составляет 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.) и уплачивается не позднее 5-го числа месяца, следующего за расчетным.

В бухгалтерском учете предпринимателя делаются следующие записи:

Дебет 44 Кредит 76

- 30 000 руб. (35 400 - 5400) - признан расход в сумме арендной платы;

Дебет 19 Кредит 76

- 5400 руб. - отражен НДС с суммы арендной платы;

Дебет 76 Кредит 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

- 5400 руб. - отражена сумма НДС, удержанная налоговым агентом, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет 76 Кредит 51

- 30 000 руб. - перечислена арендная плата за истекший месяц, за вычетом НДС;

Дебет 44 Кредит 19

- 5400 руб. - отнесена на увеличение расходов по арендной плате удержанная сумма НДС;

Дебет 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС", Кредит 51

- 5400 руб. - уплачен НДС в бюджет.

Налоговые агенты составляют счета-фактуры:

- при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранцев [(п. 2 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ7N);

- при аренде или приобретении госимущества [(п. 3 ст. 161)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A33w3ZFN).

В данном случае налоговый агент выписывает счет-фактуру (в том числе исправленный, корректировочный) в 1 экземпляре и регистрирует его только в [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур. При этом графа 2 "Дата выставления" не заполняется, так как счет-фактура остается у налогового агента и никому не выставляется. Заполнить надо только графу 6 [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) журнала - "Дата составления".

Составленный налоговым агентом счет-фактура в [ч. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ0N) журнала "Полученные счета-фактуры" не регистрируется.

В [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) налоговые агенты регистрируют счета-фактуры, составленные при исчислении налога:

- при перечислении авансов (предоплат), в том числе с применением безденежных форм расчетов;

- при оплате приобретенных товаров (работ, услуг).

В [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) эти налоговые агенты регистрируют счета-фактуры, ранее включенные в [книгу продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N):

а) на авансы (предоплату) уплаченные - при изменении (расторжении) договора и при условии возврата аванса (предоплаты), но не позднее 1 года со дня отказа от товаров (работ, услуг, прав);

б) по оплаченным товарам (работам, услугам) после уплаты в бюджет исчисленного НДС.

Особенности заполнения счетов-фактур указанными налоговыми агентами приведены в таблице 1.

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель счета-фактуры | Налоговый агент по [п. 2 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ7N) | Налоговый агент по [п. 3 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711A33w3ZFN) |
| [Строка 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ5N) "Продавец" | Полное или сокращенное наименование продавца (согласно договору с налоговым агентом), за которого налоговый агент исполняет обязанность по уплате налога | |
| [Строка 2а](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ4N) "Адрес" | Место нахождения продавца (согласно договору с налоговым агентом), за которого налоговый агент исполняет обязанность по уплате налога | |
| [Строка 2б](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ7N) "ИНН/КПП продавца" | Прочерк | ИНН/КПП продавца (согласно договору с налоговым агентом), за которого налоговый агент исполняет обязанность по уплате налога |
| [Строка 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ6N) "Грузоотправитель и его адрес" | Прочерк | Прочерк |
| [Строка 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ1N) "Грузополучатель и его адрес" | Прочерк | Прочерк |
| [Строка 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1AwCZ0N) "К платежно-расчетному документу N \_\_\_ от \_\_\_\_\_\_\_\_" | 1) При приобретении работ, услуг - документ на перечисление НДС в бюджет [<1>](#P3831);  2) при приобретении товаров - документ на оплату товаров | Документ на оплату услуг (имущества) |

--------------------------------

<1> Примечание. При приобретении работ или услуг у иностранных лиц налоговые агенты уплачивают НДС в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств продавцам [(п. 4 ст. 174)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1EwCZ6N).

Согласно [п. 1 ст. 168](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741930w3ZDN) НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (по [п. п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701136w3ZFN) и [5 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A33w3Z9N)) налоговый агент дополнительно к цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС.

Налоговые агенты в данном случае выписывают счет-фактуру в 2 экземплярах, один из которых выставляют покупателю. Выставленный счет-фактуру регистрируют в [ч. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) журнала по дате выставления.

В [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) налоговые агенты по [п. п. 4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701136w3ZFN) и [5 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A33w3Z9N) регистрируют счета-фактуры, выданные покупателям:

- при получении аванса (предоплаты), в том числе при безденежных формах расчетов;

- при реализации товаров (работ, услуг, прав).

В [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) указанные налоговые агенты регистрируют только счета-фактуры на авансы (предоплату) полученные, ранее включенные в [книгу продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N):

- по мере отгрузки товаров (работ, услуг, прав);

- при изменении (расторжении) договора и при условии возврата аванса (предоплаты) полученного, но не позднее 1 года со дня отказа от товаров (работ, услуг, прав).

Права на вычет налога, предъявленного покупателю, налоговые агенты не имеют. Вычет НДС заявляет покупатель, который включает счет-фактуру, полученный от налогового агента, в [книгу покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N).

Налоговым агентом по [п. 4.1 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701034w3ZFN) является покупатель имущества (имущественных прав) должника-банкрота. Налоговый агент должен исчислить сумму налога расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет сумму НДС.

Счет-фактура при этом не составляется.

В [Письме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C612DF5B0F9E0AFE9C638FC9F21B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 29 января 2014 г. N ГД-4-3/1430@ выражена следующая точка зрения. В соответствии с [п. 4.1 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701034w3ZFN) Кодекса при реализации на территории Российской Федерации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации банкротами, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этого имущества с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждой операции по реализации указанного имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели указанного имущества и (или) имущественных прав, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Таким образом, согласно указанной выше [норме](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701034w3ZFN) при реализации имущества банкрота обязанность по уплате НДС возлагается на налогового агента - покупателя, за исключением физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем. Вместе с тем в [п. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6286C6F51B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B18wCZ0N) Постановления Пленума ВАС РФ указано на то, что, применяя правило [п. 4.1 ст. 161](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701034w3ZFN) (в ред. Федерального закона от 19 июля 2011 г. N 245-ФЗ) Кодекса цена, по которой имущество должника было реализовано, подлежит перечислению полностью (без удержания налога на добавленную стоимость) покупателем имущества должнику или организатору торгов, а также организатором торгов - должнику; эта сумма распределяется по правилам [ст. ст. 134](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6787C6F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F18wCZ2N) и [138](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6787C6F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323A1BwCZ0N) Закона о банкротстве. При этом отмечается, что, исходя из положений [ст. 163](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A33w3Z8N) и [п. 4 ст. 166](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701039w3ZBN) Кодекса, НДС в отношении операций по реализации имущества (в том числе предмета залога) должника, признанного банкротом, исчисляется должником как налогоплательщиком по итогам налогового периода и уплачивается в сроки, установленные [п. 1 ст. 174](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721A32w3ZFN) Кодекса, с учетом того, что требование об уплате названного налога согласно [абз. 5 п. 2 ст. 134](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6787C6F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832391CwCZ5N) Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" относится к четвертой очереди текущих требований. [Пунктом 61.9 гл. 12](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6282C5FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ4N) Регламента арбитражных судов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 5 июня 1996 г. N 7, предусмотрено, что со дня размещения постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в полном объеме на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации практика применения законодательства, на положениях которого основано данное постановление, для арбитражных судов считается определенной. Аналогичные правила применяются при установлении даты, когда считается определенной практика применения законодательства по вопросам, разъяснения по которым содержатся в постановлениях Пленума и информационных письмах Президиума ВАС РФ.

Таким образом, постановления Пленума и Президиума ВАС РФ для налоговых органов являются сложившейся судебной практикой, которой налоговым органам следует руководствоваться при рассмотрении вопроса о целесообразности доначисления сумм НДС в рассматриваемом случае. Учитывая вышеизложенное, при реализации имущества должника, признанного в соответствии с законодательством Российской Федерации банкротом, исчисление и уплата в бюджет НДС производятся налогоплательщиком-должником. При этом вычеты сумм НДС, предъявленных налогоплательщиком-должником покупателю при приобретении им имущества и (или) имущественных прав у должника, производятся покупателем в порядке, установленном [ст. ст. 171](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E19wCZ0N) и [172](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ1N) Кодекса, то есть на основании счета-фактуры, после принятия на учет приобретенного имущества и (или) имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

В [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) или [дополнительном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N) к книге продаж налоговые агенты регистрируют платежно-расчетный документ на перечисление суммы налога за соответствующий период.

В [книге покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) налоговые агенты регистрируют платежно-расчетный документ об уплате налога в бюджет, зарегистрированный в [книге продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) ([дополнительном листе](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303E1BwCZ6N) к книге продаж), при условии, что приобретенное имущество, имущественные права используются для операций, облагаемых НДС.

В журнале учета счетов-фактур записи не производятся, но платежно-расчетный документ об уплате налога должен храниться вместе с журналом.

Журналы учета выставленных и полученных счетов-фактур (с приложенными к им счетами-фактурами и иными документами), [книги покупок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303910wCZ4N) и [книги продаж](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6381C7F61B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1BwCZ2N) должны храниться в течение не менее 4 лет с даты последней записи.

Налог на доходы физических лиц

Как и прочие работодатели, плательщики ЕНВД обязаны исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам.

Порядок расчета и удержания НДФЛ налоговыми агентами (в том числе и применяющими систему ЕНВД) в настоящее время регламентируется [гл. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313B1EwCZCN) Налогового кодекса РФ. Поскольку подавляющее большинство фирм и коммерсантов достаточно хорошо осведомлены о нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи. Они указаны в [ст. ст. 214.1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A721E30w3ZBN), [227](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751831w3Z2N) и [228](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F11wCZ4N) Налогового кодекса РФ.

Налог на прибыль

Для того чтобы определить, в каких случаях плательщики ЕНВД становятся налоговыми агентами по налогу на прибыль, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ.

Под определение "налоговый агент" применительно к налогу на прибыль подпадают российские юридические лица, на основании [п. 4 ст. 286](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D10wCZ0N) Налогового кодекса РФ. Кроме того, хотя это прямо не указано в [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного [гл. 25](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771831331BwCZ1N) Налогового кодекса РФ, поскольку освобождение от обязанностей налоговых агентов для коммерсантов не установлено.

Итак, предприниматель становится агентом по налогу на прибыль в следующих случаях:

- при выплате доходов иностранным организациям;

- при выплате процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Выплата доходов иностранным организациям

Положениями [ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323210wCZDN) Налогового кодекса определены виды доходов, которые относятся к доходам от источников в РФ и подлежат налогообложению у источника их выплаты.

К таким доходам относятся те доходы иностранных организаций, которые не связаны с их предпринимательской деятельностью в РФ, а именно ([п. 1 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323210wCZCN) НК РФ):

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций.

Данные доходы облагаются по ставке 15% ([пп. 3 п. 3 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1839w3ZCN) НК РФ);

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений [п. п. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F18wCZ7N) и [2 ст. 43](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F18wCZ1N) Налогового кодекса).

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ;

3) процентный доход от следующих долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации:

государственные и муниципальные эмиссионные ценные бумаги, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов.

Данные доходы облагаются с учетом особенностей [п. 4 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7011w3Z4N) НК РФ, по ставкам 15%, 9% или 0%;

иные долговые обязательства российских организаций, не указанные в [абз. 2 настоящего подпункта](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711139w3ZAN).

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ;

4) доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ.

К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование (или за предоставление права использования):

4.1) любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая:

кинематографические фильмы,

фильмы или записи для телевидения или радиовещания,

4.2) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса;

4.3) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей).

Исключение составляют акции, признаваемые обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с [п. 3 ст. 280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323E11wCZ6N) НК РФ.

При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в РФ.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [п. 1 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1A34w3ZDN) НК РФ либо в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ, в зависимости от порядка признания связанных с такими доходами расходов для целей НУ в соответствии с [п. 4 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1932w3ZAN) НК РФ;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [п. 1 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1A34w3ZDN) НК РФ либо в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ, в зависимости от порядка признания связанных с такими доходами расходов для целей НУ в соответствии с [п. 4 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1932w3ZAN) НК РФ;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ.

В том числе:

доходы от лизинговых операций.

При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа, за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ.

доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках.

Данные доходы облагаются по ставке 10% в соответствии с [пп. 2 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZCN) НК РФ;

8) доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках).

Термин "демередж" употребляется в значении, установленном [Кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6086C8F41B19314B1F66AEwDZCN) торгового мореплавания РФ.

Под международными перевозками понимаются любые перевозки:

морским, речным или воздушным судном,

автотранспортным средством,

железнодорожным транспортом;

за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ.

Данные доходы облагаются по ставке 10% в соответствии с [пп. 2 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZCN) НК РФ;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ;

10) иные аналогичные доходы.

Данные доходы облагаются по ставке 20% в соответствии с [пп. 1 п. 2 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D1DwCZDN) НК РФ.

Удерживая налог, агент может вычесть из доходов иностранной организации расходы в порядке, предусмотренном [ст. ст. 268](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741A34w3ZCN) и [280](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323E10wCZ3N) Налогового кодекса РФ. Иностранная организация обязана в этом случае представить агенту документальное подтверждение произведенных расходов. Если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, то их вычесть нельзя.

Удерживать и перечислять налог в федеральный бюджет налоговый агент должен одновременно с выплатой дохода иностранной организации (кроме случаев, когда речь идет о выплате дивидендов). Налог платят либо в валюте дохода, либо в рублях по курсу Банка России на дату перечисления налога. [Статьей 310](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B19wCZ5N) Налогового кодекса РФ предусмотрены случаи, когда налоговый агент не должен удерживать налог из перечисленных выше доходов иностранной организации.

1. Иностранная организация имеет постоянное представительство в Российской Федерации. При этом у налогового агента на руках находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке представительства иностранной фирмы на учет в налоговой инспекции.

2. Налог с полученных доходов иностранной организации исчисляется по ставке 0 процентов.

3. Доходы выплачиваются в рамках соглашений о разделе продукции. Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие выплаты освобождены от удержания налога при перечислении дохода иностранным организациям.

4. Выплаты не облагаются налогом на территории Российской Федерации в соответствии с международными договорами (соглашениями). Конечно, при условии, что иностранная организация представит налоговому агенту соответствующее подтверждение.

Доходы, полученные иностранной организацией от продажи:

товаров,

иного имущества (кроме указанного в [пп. 5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A701E34w3ZDN) и [6 п. 1 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323211wCZ2N)),

имущественных прав,

осуществления работ,

оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со [ст. 306](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771832321BwCZ4N) Налогового кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат ([п. 2 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B18wCZ6N) НК РФ).

Кроме того, не признаются доходами от источников в РФ премии по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранному партнеру.

В соответствии с [п. 3 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B18wCZ0N) Налогового кодекса, доходы, указанные в [п. 1 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323210wCZCN) НК РФ, являются объектом налогообложения по налогу независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности:

в натуральной форме,

путем погашения обязательств этой организации,

в виде прощения ее долга,

зачета требований к этой организации.

Международными договорами (соглашениями) может быть предусмотрено применение пониженных ставок к некоторым видам доходов иностранной организации. В этом случае агент удерживает налог по соответствующим пониженным ставкам. Такой порядок установлен [п. 1 ст. 312](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B1BwCZ6N) Налогового кодекса РФ.

Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, удерживаемого налоговым агентом, регламентированы положениями [ст. 310](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B19wCZ5N) НК РФ.

Такой налог исчисляется и удерживается в валюте выплаты дохода, а перечисляется в федеральный бюджет в валюте РФ.

Налоговая база по доходам иностранной организации, подлежащим налогообложению в соответствии со [ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323210wCZDN) НК РФ, также исчисляется в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы ([п. 5 ст. 309](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333B18wCZDN) НК РФ).

При этом расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) Банка России на дату осуществления таких расходов.

Налоговые агенты не имеют права уплачивать налог с доходов иностранной организации за счет собственных средств.

Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718323D11wCZCN) и [4 ст. 287](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731031w3ZAN) НК РФ).

Выплата дивидендов учредителям

Коммерческие организации выплачивают дивиденды учредителям, как правило, по окончании отчетного года. Компания, которая платит дивиденды учредителям, признается налоговым агентом, с учетом требований [п. 2 ст. 275](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7F1836w3ZCN) Налогового кодекса РФ. Поэтому она обязана удерживать налог на прибыль.

Перечисляют удержанный налог в федеральный бюджет в течение 10 дней с момента выплаты дивидендов, на основании [п. 4 ст. 287](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731031w3ZAN) Налогового кодекса РФ.

Сумма налога на прибыль, удерживаемая налоговым агентом, зависит не только от суммы выплачиваемых дивидендов, но и от того, кто является получателем дохода - российская или иностранная организация. А также и от того, получает ли сама компания доходы от долевого участия в других организациях. Как мы уже говорили, дивиденды иностранным фирмам облагаются налогом по ставке 15%. А ставка налога на прибыль с дивидендов, выплаченных российским организациям, равна 9%.

В случае когда организация, выплачивающая дивиденды, сама получает доходы от долевого участия в других фирмах, налоговая база рассчитывается в следующем порядке:

- общую сумму дивидендов, распределяемых между акционерами (участниками), уменьшают на сумму дивидендов, подлежащих выплате иностранным организациям или физическим лицам (если таковые есть);

- из оставшейся суммы вычитают сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом за текущий отчетный (налоговый) период.

Однако уменьшить налоговую базу можно только на те дивиденды, которые раньше не участвовали в расчете налога на прибыль (то есть полученные либо в текущем году, либо в прошлом, но еще не учтенные при определении налога). Если такая разница отрицательна, то ничего удерживать не надо. Однако и никакого возмещения (возврата) из бюджета при этом не производится. Если полученная разница положительна, к ней применяется ставка 9 процентов.

Суммы выплаченных дивидендов и налога по ним агенты отражают в [раздел А](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1FwCZ7N) на листе 03 декларации по налогу на прибыль.

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313F1BwCZ7N) составления декларации по налогу на прибыль установлен Приказом ФНС России от 22 марта 2012 г. N ММВ-7-3/174@.

[Лист 03](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1FwCZ5N) заполняется применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия. Если выплаты по результатам нескольких решений осуществляются в текущем периоде, то представляют несколько [листов 03](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1FwCZ5N).

В разделе А "Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)" по [строкам 070](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ4N) и [071](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ7N) отражаются суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом от российских и иностранных организаций, за вычетом удержанного с этих сумм дивидендов налога на прибыль источником выплаты (налоговым агентом).

При этом по [строке 070](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ4N) отражается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом после даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) в предыдущем налоговом периоде, а также с начала текущего налогового периода до даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) за период, указанный в [разделе А листа 03](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F1FwCZ7N). Таким образом, по [строке 070](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ4N) подлежат отражению суммы, которые ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Из суммы дивидендов, указанных по [строке 070](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ4N), по [строке 071](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ7N) отражается сумма дивидендов, полученная самим налоговым агентом, за исключением дивидендов, указанных в [пп. 1 п. 3 ст. 284](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A731E38w3ZFN) Кодекса, налог с которых исчислен по ставке 0 процентов.

Показатель [строки 071](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ7N) соответствует показателю "Д" в формуле расчета налога, приведенной в [п. 2 ст. 275](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A648EC0F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A38w3ZFN) Кодекса.

Сумма дивидендов по [строке 090](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ6N), используемая для исчисления налога, рассчитывается путем вычитания из показателя [строки 040](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F10wCZ0N) показателя [строки 071](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ7N).

Показатель [строки 090](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ6N) соответствует разности показателей "д" и "Д" в формуле расчета налога, приведенной в [п. 2 ст. 275](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A648EC0F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A751A38w3ZFN) Кодекса. Если показатель по [строке 090](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ6N) имеет отрицательную величину, то обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится, а по [строкам 091](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZ1N) - [120](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6682C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303F11wCZDN) ставятся прочерки.

Если агент выплачивает дивиденды российской фирме и сам не получает доходов от долевого участия в других организациях, то удержанный налог рассчитывают от суммы этих дивидендов (по ставке 9%).

В отличие от изложенного порядка, налоговая база по дивидендам, уплачиваемым иностранным организациям, не уменьшается на сумму полученных дивидендов и равна выплачиваемой сумме.

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики и налоговые агенты имеют разные обязанности. При сопоставлении их обязанностей можно выделить основное различие в их правовом статусе. Оно заключается в том, что в отличие от налогоплательщика налоговый агент обязан:

- правильно и своевременно определить размер налога;

- удержать его из средств, выплачиваемых налогоплательщикам;

- перечислить его в бюджет.

Заметьте: именно "перечислить", а не "уплатить" налог, то есть налоговые агенты не являются носителями обязанности уплаты налогов.

Чтобы увидеть разницу между этими двумя терминами, обратимся к понятию самого налога. Так, в [ст. 8](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1FwCZ3N) Налогового кодекса РФ четко сказано, что "под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований".

Анализируя данное определение, можно сделать вывод, что вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик, самостоятельно исполняющий свое налоговое обязательство, обязан изъять часть своего собственного имущества. А налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан изъять часть не собственного имущества, а "чужого" имущества (налогоплательщика).

Следовательно, различие между понятиями "перечислить" и "уплатить" налог заключается в том, что налоговый агент, перечисляя платеж, передает в бюджет суммы налога, удержанные из средств налогоплательщика. А "уплата" - это передача в бюджет сумм налога из собственных средств. При этом законодатель не закрепляет за налоговым агентом обязанности уплатить налог.

В связи с отсутствием у налогового агента обязанности уплатить налог за счет собственных средств возникают два вопроса:

1) какие санкции грозят налоговым агентам, которые удержали, но не перечислили налог в бюджет?

2) какие санкции грозят налоговым агентам, которые не удержали и, соответственно, не перечислили налог в бюджет?

Если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то это повлечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению ([ст. 123](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A11wCZ0N) Налогового кодекса РФ).

Кроме того, в такой ситуации в соответствии со [ст. 75](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303C1BwCZ4N) Налогового кодекса РФ на налогового агента возлагается обязанность заплатить пени, поскольку налог в бюджет поступит теперь в более поздние сроки. При этом согласно [п. 5 ст. 108](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7E10w3Z2N) Налогового кодекса РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Помимо этого, в [п. 1 ст. 46](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C32w3Z3N) Налогового кодекса РФ установлено правило, согласно которому в случае неуплаты налога в срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно.

Итак, недоимка и пеня в соответствии со [ст. 46](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771C32w3ZCN) Налогового кодекса РФ взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф - в судебном порядке, предусмотренном [ст. 104](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771B39w3ZFN) Налогового кодекса РФ.

Следует отметить, что Налоговый [кодекс](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то законодатель квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога. Уплата же пени в соответствии с Налоговым [кодексом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEwDZCN) РФ является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение. Ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежавших удержанию у источника выплаты. Вместе с тем способ ее взыскания, аналогичный способу взыскания неудержанного налога, а также общий принцип исчисления (независимо от реальных потерь государства) позволяют судить о пене как о санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, складывается иная ситуация. Ведь обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств. Поэтому в рассматриваемом случае налоговые органы не вправе принудительно взыскать с агента не перечисленные им суммы налога.

13.9. Декларация по ЕНВД

Плательщики ЕНВД отчитываются перед налоговыми инспекциями ежеквартально. Сдать декларацию надо не позднее 20-го числа первого месяца, следующего за отчетным кварталом, в соответствии с [п. 3 ст. 346.32](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771834391FwCZ3N) Налогового кодекса РФ.

[Форма](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N) декларации по ЕНВД и [Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830381AwCZ7N) ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 23 января 2012 г. N ММВ-7-3/13@.

Декларация заполняется налогоплательщиками, осуществляющими предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД на территории муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Декларация состоит из:

[титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N);

[разд. 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1DwCZ3N) "Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате в бюджет";

[разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZDN) "Расчет суммы единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности";

[разд. 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1AwCZ6N) "Расчет суммы единого налога на вмененный доход за налоговый период".

При заполнении Декларации значения корректирующего коэффициента К2 округляются после запятой до третьего знака включительно. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения показателей менее 50 коп. (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 коп. (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).

Страницы декларации имеют сквозную нумерацию начиная с [титульного листа](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B19wCZ2N), вне зависимости от наличия (отсутствия) и количества заполняемых разделов, листов.

При заполнении декларации должны использоваться чернила черного, фиолетового или синего цвета.

Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Не допускается двусторонняя печать декларации на бумажном носителе и скрепление листов декларации, приводящее к порче бумажного носителя.

Заполнение текстовых полей бланка декларации осуществляется заглавными печатными символами.

В случае отсутствия какого-либо показателя во всех знако-местах соответствующего поля проставляется прочерк. Прочерк представляет собой прямую линию, проведенную посередине знако-мест по всей длине поля.

Возможно представление декларации на бумажном носителе с приложением съемного носителя, содержащего данные в электронном виде установленного формата, или на бумажном носителе с использованием двумерного штрихкода.

В электронном виде по телекоммуникационным каналам связи декларация представляется по установленным форматам с электронной цифровой подписью.

[Раздел 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZDN) декларации заполняется налогоплательщиком отдельно по каждому виду осуществляемой им предпринимательской деятельности.

При осуществлении налогоплательщиком одного и того же вида предпринимательской деятельности в нескольких отдельно расположенных местах [разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6685C4F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B10wCZDN) декларации заполняется отдельно по каждому месту осуществления такого вида предпринимательской деятельности (каждому коду ОКАТО). Начиная с 1 января 2014 г. до утверждения новых форм налоговых деклараций в [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D668FC4F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ2N) "Код ОКАТО" рекомендуется указывать код ОКТМО ([Письмо](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6380C1F01B19314B1F66AEwDZCN) ФНС России от 17 октября 2013 г. N ЕД-4-3/18585).

Глава 14. ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ ПРЕКРАЩАЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

14.1. Предприниматель прекращает деятельность добровольно

Если индивидуальный предприниматель добровольно прекращает предпринимательскую деятельность, то ему потребуются следующие документы:

заявление о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной деятельности [(форма N Р26001)](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D10wCZ0N);

квитанция об уплате госпошлины в размере 160 руб. Сформировать квитанцию на уплату госпошлины можно с помощью сервиса "Уплата госпошлины" на сайте ФНС России;

документ, подтверждающий представление сведений в территориальный орган Пенсионного фонда в соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6780C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования" и Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6383C1FC1B19314B1F66AEwDZCN) "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений".

Документ, подтверждающий представление сведений в территориальный орган Пенсионного фонда, не обязателен. Если заявитель не представит этот документ, нужную информацию территориальный орган Пенсионного фонда направит налоговому органу в электронном виде в рамках межведомственного обмена.

Заявление о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя оформляется в случае принятия физическим лицом решения о прекращении деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

[Раздел 1](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D10wCZ3N) "Сведения об индивидуальном предпринимателе, содержащиеся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей" заполняется в соответствии со сведениями Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей. При этом [п. п. 1.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D10wCZDN) - [1.4](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D11wCZ5N) заполняются на русском языке.

В [разд. 2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D11wCZ7N) "Прошу документы, подтверждающие факт внесения записи в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, или решение об отказе в государственной регистрации:", в поле, состоящем из одного знако-места, проставляется соответствующее цифровое значение.

В соответствующем [поле](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D11wCZ3N) указывается номер телефона, по которому можно связаться с заявителем, а в случае направления в регистрирующий орган документов с использованием информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет, включая единый портал государственных и муниципальных услуг, указывается также адрес электронной почты.

[Раздел 3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D11wCZDN) "Заявление представлено в регистрирующий орган непосредственно заявителем и подписано им в присутствии должностного лица регистрирующего органа. Документ, удостоверяющий личность, заявителем представлен" заполняется должностным лицом регистрирующего органа, осуществившим прием заявления.

Документы могут быть поданы в налоговую инспекцию любым удобным для предпринимателя способом:

лично;

через представителя по доверенности;

по почте с объявленной ценностью и описью вложения;

в электронном виде с помощью сервиса "Подача электронных документов на государственную регистрацию".

При формировании электронного пакета образы документов должны быть отсканированы с учетом определенных технических требований и заверены вашей электронной цифровой подписью (ЭП) либо нотариуса.

Ключ электронной подписи должен быть действителен на момент подписания электронного документа и на день направления документов в налоговый орган.

Электронные документы упаковываются в транспортный контейнер с описью вложения.

Если гражданин составляет заявление на бумажном носителе, то бланк заявления заполняется от руки печатными буквами чернилами или шариковой ручкой синего либо 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.

Инспекция принимает документы и выдает (направляет) расписку в их получении.

На 6-й рабочий день после подачи документов заявитель лично или через представителя по доверенности может получить лист записи ЕГРИП.

В течение шести рабочих дней с момента получения всех необходимых документов регистрирующий орган выдаст предпринимателю документ о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей иных сведений об индивидуальном предпринимателе (в том числе о прекращении физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя) и о крестьянском (фермерском) хозяйстве (в том числе о прекращении крестьянского (фермерского) хозяйства) - [форма N Р60009](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6187C9F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZDN) "Лист записи Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей" (Приказ ФНС России от 13 ноября 2012 г. N ММВ-7-6/843@ "Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей" (зарегистрирован в Минюсте России 18 января 2013 г. N 26583)).

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.

Перечень оснований для отказа в государственной регистрации определен [п. 1 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6686C3FC1B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A1EwCZ7N) Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ.

Отказ в государственной регистрации допускается, в частности, в случае:

а) непредставления заявителем необходимых для государственной регистрации документов, за исключением случаев представления таких документов (содержащихся в них сведений) по межведомственному запросу регистрирующего органа;

б) представления документов в ненадлежащий регистрирующий орган;

в) в случае непредставления сведений персонифицированного учета в территориальный орган Пенсионного фонда;

г) несоблюдения нотариальной формы представляемых документов в случаях, если такая форма обязательна в соответствии с федеральными законами;

д) несоответствия сведений о документе, удостоверяющем личность гражданина Российской Федерации, указанных в заявлении о государственной регистрации, сведениям, полученным регистрирующим органом от органов, осуществляющих выдачу или замену таких документов.

Здесь важно помнить о том, что даже после того, как гражданин прекратил заниматься предпринимательской деятельностью, ИНН, присвоенный при регистрации, у него сохраняется.

Если предприниматель прекращает свою деятельность, ему больше не нужен и расчетный счет. Поэтому ему необходимо обратиться в банк с заявлением о закрытии расчетного счета. Заявление составляется в произвольной форме. На основании этого заявления банк расторгает договор банковского счета.

В течение 7 рабочих дней с момента закрытия расчетного счета индивидуальный предприниматель должен письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту учета для соблюдения требований [п. 2 ст. 23](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771836w3Z2N) Налогового кодекса РФ.

14.2. Порядок принудительного прекращения

деятельности предпринимателя

Деятельность предпринимателя может быть прекращена в принудительном порядке только по решению суда. Например, суд может признать предпринимателя банкротом или лишить его права заниматься предпринимательской деятельностью. В этих случаях государственная регистрация утрачивает силу с момента вступления в силу решения или приговора суда, а запись в ЕГРИП вносится на основании копии решения суда.

Решение суда о банкротстве предпринимателя направляется в налоговый орган в течение пяти дней с момента вынесения решения. Такая норма закреплена в [ст. 177](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6486C1F11B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718313A19wCZ2N) 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, в соответствии с [п. 3 ст. 85](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6881C9F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A741E39w3Z3N) Налогового кодекса РФ.

Датой снятия с учета предпринимателя является день внесения записи в ЕГРИП о его смерти. ИНН, который был присвоен умершему, признается недействительным и не может быть присвоен другому физическому лицу.

Предприниматель может осуществлять деятельность, имея документ, подтверждающий его право временно или постоянно проживать в России. Если такой документ будет аннулирован, то налоговые органы должны будут зарегистрировать прекращение деятельности. Регистрация будет осуществляться на основании информации, порядок поступления которой налоговым структурам должно определить Правительство РФ. Если же срок действия документа будет изначально указан в ЕГРИП, то регистрацию о прекращении деятельности регистратор будет осуществлять по окончании этого срока на основании имеющихся у него данных.

Регистрация в связи с прекращением деятельности проводится в течение 5 дней с момента наступления соответствующего события:

- с момента подачи заявления о прекращении деятельности;

- дня вступления в силу решения или приговора суда;

- 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.

Приложение 1

[Заявление](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9D698EC5F21B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718353D10wCZ0N) о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя

Приложение 2

Приложение N 5

к Приказу ФНС России

от 13.11.2012 N ММВ-7-6/843@

[Лист](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9B6187C9F41B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303B1CwCZDN) записи Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей

Приложение 3

[Глава 26.2](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333E1FwCZ7N) НК РФ. Упрощенная система налогообложения

Приложение 4

[Глава 26.5](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A711E39w3ZEN) НК РФ. Патентная система налогообложения

Приложение 5

[Глава 26.3](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9A6587C6F71B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718333C1AwCZ6N) НК РФ. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Приложение 6

Приложение N 2

к Приказу Минфина России

от 22.10.2012 N 135н

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A7718303A18wCZ6N) заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения

Приложение 7

Приложение N 4

к Приказу Минфина России

от 22.10.2012 N 135н

[Порядок](consultantplus://offline/ref=3927CEB4F94A6EA0E5C60FCD4D0F9E0AFE9C6981C3F31B19314B1F66AEDCD39B41DD1A771830391AwCZ2N) заполнения Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения

Подписано в печать

29.01.2014