**ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛИ: ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ УПЛАТЫ ЕДИНОГО НАЛОГА**

Система уплаты единого налога была введена в республике в 2001 году и носила характер обязательной. При этом ее применение изначально было ориентировано не на всех субъектов хозяйствования, а только на индивидуальных предпринимателей.

К настоящему моменту названная система налогообложения претерпела некоторые изменения, в том числе и в части ее обязательности.

Учитывая, что по состоянию на 1 января 2007 г. систему уплаты единого налога применяют около 60 процентов индивидуальных предпринимателей, остановимся на данной теме более подробно.

Прежде всего, обозначим нормативные правовые акты, регулирующие порядок применения рассматриваемой системы налогообложения. Это:

Указ Президента Республики Беларусь от 18.06.2005 № 285 "О некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности" (с учетом дополнений и изменений, внесенных Указом Президента Республики Беларусь от 29.12.2006 № 760) (далее - Указ);

утвержденное вышеназванным Указом Положение о едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (далее - Положение);

Инструкция о порядке исчисления и уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (утверждена постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.07.2005 № 73) (далее - Инструкция);

Перечень видов товаров, относящихся к товарным группам, перечисленным в перечне видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели и иные физические лица уплачивают единый налог, и базовых ставок единого налога, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь от 18.06.2005 № 285 (утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13.07.2005 № 772) (далее - Перечень видов товаров).

Помимо указанных актов применяются решения областных (Минского городского) Советов депутатов об установлении ставок единого налога (далее - решения).

ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА

Главным признаком, определяющим индивидуальных предпринимателей плательщиками единого налога является осуществление ими деятельности, связанной с:

- оказанием потребителям услуг (выполнением работ);

- розничной торговлей;

- общественным питанием.

В этой связи необходимо отметить, что Положением не ограничена форма расчетов (наличная или безналичная) физических лиц с индивидуальными предпринимателями за выполняемые работы (оказываемые услуги), реализуемые товары. То есть для определения критериев плательщиков единого налога определяющим является факт реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам, а не форма расчетов.

Соответственно при реализации товаров (работ, услуг) юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям (также независимо от того, осуществляется ли реализация за наличный либо безналичный расчет) система уплаты единого налога не применяется.

Однако осуществление предпринимателями деятельности в перечисленных сферах не всегда означает признание его плательщиком единого налога.

Для того чтобы признать индивидуального предпринимателя плательщиком единого налога в каждой из перечисленных сфер деятельности следует соблюсти дополнительные условия.

Оказание потребителям услуг (выполнение работ)

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в данной сфере, должны уплачивать единый налог только при осуществлении тех видов деятельности, которые поименованы в утвержденном Указом перечне видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели и иные физические лица уплачивают единый налог, и базовых ставок единого налога (далее - Перечень).

Упомянутый Перечень является исчерпывающим. В связи с этим осуществление индивидуальными предпринимателями не предусмотренных Перечнем видов деятельности не подпадает под применение системы уплаты единого налога.

Соответственно, если какие-то из предусмотренных Перечнем видов в последующем будут исключаться, то предприниматели должны будут переходить на применение либо общего порядка налогообложения, либо упрощенной системы налогообложения (при соблюдении установленных законодательством условий о размере получаемой выручки).

Розничная торговля

При розничной торговле применение рассматриваемой системы налогообложения осуществляется при соблюдении нескольких условий, касающихся видов реализуемых товаров, а также площади используемых торговых объектов.

В отношении реализуемых товаров предусмотрены ограничения по их видам. То есть при продаже определенных видов товаров, указанных в перечне, единый налог не уплачивается. Это:

пиво и алкогольные напитки;

все виды изделий из натурального меха;

мебель;

электрохолодильники бытовые и морозильники, машины стиральные бытовые;

телевизионные приемники цветного и черно-белого изображения;

компьютеры бытовые персональные, ноутбуки, их составные части и узлы;

мобильные телефоны

драгоценные металлы и драгоценные камни и изделия из них;

специфические товары;

табачные изделия;

нефтепродукты, реализуемые через автозаправочные станции;

газеты и журналы;

ценные бумаги.

Ограничения, касающиеся видов реализуемых товаров, не исключают применения системы уплаты единого налога в торговом объекте, в котором наряду с иными реализуются перечисленные выше товары. В таком случае предпринимателю следует по торговому объекту уплачивать единый налог, а по реализации товаров, не облагаемых единым налогом, применять общий порядок налогообложения (либо упрощенную систему налогообложения). Это же правило применяется и при реализации в установленных случаях товаров при развозной и разносной торговле, а также при розничной торговле в предусмотренных законодательством формах, осуществляемых без наличия торгового объекта (в частности, торговля посредством размещения рекламных объявлений в СМИ и через Интернет).

Что касается торговых объектов, в которых может осуществляться розничная продажа товаров, то в целях уплаты единого налога ограничений по их типам не существует.

То есть система уплаты единого налога применяется при реализации определенных Положением видов товаров в любых торговых объектах - в магазинах, на торговых местах на рынках, в расположенном на торговом месте ином торговом объекте. Также ее применение предусмотрено при продаже товаров с использованием торговых автоматов, при развозной и разносной торговле, а также при розничной торговле в предусмотренных законодательством формах, осуществляемых без наличия торгового объекта.

Однако следует учитывать, что для применения системы уплаты единого налога в отношении отдельных торговых объектов установлены ограничения по площади. Установленные ограничения различны в зависимости от типа таких объектов:

для магазина торговая и общая площадь не должны превышать соответственно 15 и 100 кв. метров (включительно);

Примечание. Положение определяет магазин как специально оборудованное стационарное здание (или его часть), которое предназначено для продажи товаров и оказания услуг покупателям, имеющее специально оборудованное основное помещение, предназначенное для обслуживания покупателей, занятое оборудованием для демонстрации товаров, а при необходимости - помещения для оказания услуг.

для расположенного на торговом месте иного торгового объекта общая площадь не должна превышать 100 кв. метров (включительно).

В качестве иного торгового объекта, в том числе, следует рассматривать павильон с торговым залом (то есть для его оценки не применяется критерий предельного размера торговой площади).

Примечание. При определении фактического размера (общей площади) торгового объекта (кроме магазинов, павильонов с торговым залом) не учитывается размер площадей общего пользования (коридоры, тамбуры, переходы, лестничные клетки, лифтовые шахты, санузлы и т.п.).

Общая площадь магазина определяется как площадь всех помещений магазина (все надземные, цокольные и подвальные помещения, включая галереи, тоннели, площадки, антресоли, рампы, переходы в другие помещения и т.д.). аналогично определяется общая площадь павильона с торговым залом.

Одновременно Положением установлены ограничения по общей площади используемых "вспомогательных" объектов для производства, переработки и хранения товаров, предназначенных для торговли в любом из предусмотренных торговых объектов - в магазине, ином торговом объекте, торговом месте на рынке. Такая площадь по каждому из перечисленных "вспомогательных" объектов не может превышать 100 кв. метров (включительно).

То есть при осуществлении розничной торговли применение системы уплаты единого налога возможно при соблюдении пределов площади как торгового (кроме торговых мест на рынках), так и "вспомогательных" объектов.

Пример

Индивидуальный предприниматель осуществляет розничную торговлю продовольственными товарами в павильоне без торгового зала, общая площадь которого составляет 30 кв. метров. Для хранения товаров используется складское помещение общей площадью 105 кв. метров. В такой ситуации система уплаты единого налога не применяется.

Общественное питание

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в сфере общественного питания, будут признаваться плательщиками единого налога при одновременном соблюдении двух условий.

Во-первых, если эта деятельность осуществляется через торговые объекты, относящиеся к мелкорозничной торговой сети общественного питания (мини-кафе, летние и сезонные кафе).

Во-вторых, если в указанных торговых объектах не осуществляется торговля алкогольными напитками, пивом, табачными изделиями.

При несоблюдении указанных условий (когда в торговых объектах, относящихся к мелкорозничной торговой сети общественного питания, осуществляется торговля алкогольными напитками, пивом, табачными изделиями либо общественное питание осуществляется через торговые объекты, не относящиеся к мелкорозничной торговой сети общественного питания) система уплаты единого налога не применяется.

Введение рассматриваемой системы налогообложения осуществлялось с целью упрощения порядка уплаты налогов. То есть основные налоговые платежи, уплачиваемые ранее при осуществлении деятельности, связанной с реализацией товаров (работ, услуг) потребителям, были заменены одним - единым налогом. При этом размер уплачиваемого единого налога поставлен в зависимость лишь от физических характеристик осуществляемой деятельности: при розничной торговле - ассортимента и происхождения реализуемых товаров, фактического размера торгового объекта, продолжительности периода реализации (при продаже товаров вне стационарной торговой сети), а при оказании услуг (выполнении работ) - вида реализуемых услуг (работ), места их реализации и количества привлекаемых к реализации физических лиц (а при осуществлении в отдельных случаях транспортных перевозок - количества используемых транспортных средств). Учесть такие физические показатели при исчислении налога возможно, применив соответствующую ставку налога и скорректировав ее в необходимых случаях на повышающие (понижающие) коэффициенты.

В настоящее время, применяя систему уплаты единого налога, индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты:

подоходного налога с физических лиц на доходы, получаемые ими при осуществлении видов деятельности, перечисленных в Перечене видов товаров, относящихся к товарным группам, перечисленным в перечне видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели и иные физические лица уплачивают единый налог, и базовых ставок единого налога, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь от 18.06.2005 № 285 (утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13.07.2005 № 772) (далее - Перечень видов товаров);

налога на добавленную стоимость (далее - НДС), за исключением налога, уплачиваемого на товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь.

В отношении НДС, уплачиваемого на товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации, для плательщиков единого налога Положением до 31 декабря 2008 г. предусмотрено два варианта его уплаты:

- в фиксированной сумме - по ввезенным на территорию Республики Беларусь с территории Российской Федерации товарам, при розничной торговле которыми уплачивается единый налог, в случае отсутствия документов на эти товары (договоров, на основании которых товар ввозится с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, транспортных документов (товаросопроводительных документов), подтверждающих перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, счетов-фактур налогоплательщиков Российской Федерации);

- в установленном законодательством порядке (по ставке 18 процентов от стоимости ввозимых товаров, определяемой в порядке, установленном Положением о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Республикой Беларусь и Российской Федерацией) - по ввезенным на территорию Республики Беларусь с территории Российской Федерации товарам, не предназначенным для розничной торговли, а также товарам, приобретаемым для розничной продажи, на которые имеются все необходимые документы на приобретение;

- налога за использование природных ресурсов (экологического налога);

сбора на организацию заготовки и использования стеклянной тары и тары на основе бумаги и картона в качестве вторичного сырья;

местных налогов и сборов, взимаемых при осуществлении видов деятельности, указанных в Перечне.

Иные налоги индивидуальные предприниматели должны уплачивать в общеустановленном порядке. Наиболее типичными для "единщиков" в настоящее время являются налог на недвижимость, налог на землю, налог на приобретение автотранспортных средств.

Также при применении системы уплаты единого налога следует обращать особое внимание на введение новых видов налогов. Индивидуальные предприниматели-"единщики" не будут являться их плательщиками, если только в законодательном акте, которым вводятся такие налоги, имеются соответствующие положения.

Помимо замены нескольких видов налоговых платежей одним система уплаты единого налога предусматривает упрощение порядка ведения учета предпринимательской деятельности (о чем будет сказано ниже), упразднение в отдельных случаях таможенных процедур.

Так, в соответствии с Указом товары, происходящие из третьих стран и выпущенные в свободное обращение в Российской Федерации (за исключением подакцизных товаров, подлежащих маркировке акцизными марками), при розничной торговле которыми (при реализации которых через объекты общественного питания) индивидуальные предприниматели уплачивают единый налог, не подлежат таможенному оформлению и обложению таможенной пошлиной (сборами) при их ввозе на территорию Республики Беларусь

Здесь также необходимо отметить, что в настоящее время система уплаты единого налога является обязательной не во всех случаях. Положение предусматривает возможность выбора системы налогообложения (право выбора предусмотрено до 31 декабря 2008 г.). Однако правом на такой выбор могут воспользоваться лишь индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в сфере розничной торговли, при наличии у них документов на все реализуемые товары. В такой ситуации индивидуальные предприниматели вправе не применять систему уплаты единого налога, а уплачивать налоги, сборы (пошлины) в соответствии с законодательными актами по всем реализуемым товарам (то есть применять либо общий порядок налогообложения, либо при соблюдении установленных законодательством условий о размере получаемой выручки - упрощенную систему налогообложения. Сделать это возможно на основании заявления, представляемого индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки на учет до начала месяца, с которого будут уплачиваться налоги, сборы (пошлины).

Следует обратить внимание, что отказ от системы уплаты единого налога не возможен в отношении отдельных торговых объектов. Наличие необходимых документов на приобретение товаров рассматривается по всем реализуемым товарам, а не по товарам, реализуемым в отдельных торговых объектах.

Пример

Индивидуальный предприниматель занимается розничной продажей продуктов питания в двух павильонах, показатели площади которых удовлетворяют установленным критериям для торговых объектов, по которым уплачивается единый налог. В одном из павильонов реализуются товары, на которые имеются все необходимые документы, подтверждающие их приобретение, в другом такие документы по части товаров отсутствуют.

В данной ситуации индивидуальный предприниматель не сможет отказаться от системы уплаты единого налога и перейти на иную систему налогообложения (общеустановленную или упрощенную) по одному из павильонов, в котором имеются документы на реализуемые товары. Такой переход был бы возможен в случае наличия необходимых документов на реализуемые в обоих павильонах товары.

СТАВКИ ЕДИНОГО НАЛОГА

Ставки единого налога установлены (в евро) соответствующими решениями Минского городского и областных Советов депутатов в пределах базовых ставок, определенных в Перечне.

При этом, предусмотренные в перечне базовые ставки единого налога разделены по населенным пунктам:

г. Минск, Минский район;

гг. Брест, Гродно;

гг. Витебск, Гомель, Могилев;

иные города областного подчинения;

другие населенные пункты.

Соответственно в решениях ставки дифференцированы в зависимости от населенных пунктов.

Следует отметить, что в решениях наряду со ставками единого налога могут быть установлены повышающие либо понижающие коэффициенты, применяемые к этим ставкам. Причем их наличие вовсе не обязательно, но если они все же установлены, то, скорее всего, они различаются в зависимости от области (г.Минска). Поэтому при расчете налога важно в соответствующем решении обратить внимание не только на ставку налога, но и на наличие коэффициентов.

Характерными для всех решений областных Советов депутатов являются понижающие коэффициенты к ставкам единого налога при оказании платных услуг населению в сельских населенных пунктах, поселках городского типа и городах районного подчинения. Обязательное их наличие предусмотрено Положением.

ЛЬГОТЫ ПО ЕДИНОМУ НАЛОГУ

Отдельные категории плательщиков имеют право на льготы по единому налогу. Установленные решениями Минского городского и областных Советов депутатов ставки единого налога понижаются для:

1. физических лиц, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - на 25 процентов в первые три месяца, начиная с месяца, в котором индивидуальным предпринимателем начата предпринимательская деятельность, включая последний день месяца, в котором истекает право на льготу;

2. плательщиков единого налога, достигших возраста: мужчины - 60 лет, женщины - 55 лет, независимо от вида получаемой пенсии, а также плательщиков-инвалидов - на 20 процентов начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором возникло право на льготу;

3. плательщиков единого налога - родителей (усыновителей) в многодетных семьях с тремя и более детьми в возрасте до 18 лет - на 20 процентов начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором возникло право на льготу, включая последний день месяца, в котором утрачено такое право;

4. плательщиков единого налога, воспитывающих детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, - на 20 процентов начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором возникло право на льготу, включая последний день месяца, в котором ребенок-инвалид достиг 18-летнего возраста.

Если индивидуальный предприниматель претендует на получение льготы одновременно по нескольким основаниям (двум и более), то ставка налога понижается на 45 процентов (независимо от арифметической суммы предусмотренных размеров льгот по соответствующим основаниям).

Пример

Индивидуальный предприниматель воспитывает троих детей в возрасте до 18 лет, один из которых является инвалидом. В рассматриваемой ситуации ставка единого налога будет понижаться на 45 процентов.

В таком же размере понижалась ставки налога, если бы наряду с указанными основаниями индивидуальный предприниматель дополнительно претендовал на получение льготы как впервые зарегистрированный.

При использовании льготы индивидуальный предприниматель не должен забывать об обязанности одновременного представления с налоговой деклараций (расчетом) по единому налогу документов, подтверждающих право на льготы. В последующих налоговых периодах для получения льготы по тому же основанию подтверждающие документы прилагать к соответствующим налоговым декларациям (расчетам) не надо.

Применение льгот по единому налогу в зависимости от сферы деятельности имеет свои особенности. Так, она применяется:

при розничной торговле (при осуществлении общественного питания) - по выбору плательщика по одному торговому объекту (в том числе относящемуся к мелкорозничной торговой сети общественного питания) или торговому месту на рынке.

Это не касается случаев осуществления розничной торговли индивидуальным предпринимателем без привлечения к реализации физических лиц. В таких случаях льготы применяются к общей сумме налога, исчисленной за календарный месяц по торговым объектам, торговым местам на рынке, на которых этим предпринимателем осуществляется реализация товаров;

при оказании потребителям услуг (выполнении работ) - по "основной" сумме налога без учета суммы налога, уплачиваемой по привлекаемым предпринимателем физическим лицам.

Использование льготы по налогу производится посредством применения коэффициента льготы. Его расчет производится следующим образом:

КЛ = (100-Л)/100,

где КЛ - коэффициент льготы;

Л - размер льготы в процентах.

Рассчитанный коэффициент льготы отражается по строке 5 пункта 3 налоговой декларации (расчета) по единому налогу.

В соответствии с Положением о едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 18.06.2005 № 285 "О некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности" (далее - Положение), возможно получение льготы (льгот) в следующих размерах:

20 процентов (при наличии у предпринимателя права на одну из льгот, указанных выше в пунктах 2-4);

25 процентов (при наличии у предпринимателя права на льготу, указанную выше в пункте 1);

45 процентов (при наличии у предпринимателя права на две и более из льгот, указанных выше в пунктах 1-4).

Коэффициенты льготы соответственно составят:

0,8 ((100-20)/100);

0,75 ((100-25)/100);

0,55 ((100-45)/100).

Если для условий осуществления деятельности индивидуального предпринимателя предусмотрено применение повышающих коэффициентов, то коэффициент льготы применяется к исчисленной с учетом повышающих (понижающих) коэффициентов ставке налога.

При реализации продукции животноводства (кроме пушного звероводства), пчеловодства и растениеводства (за исключением цветов и семян цветов) индивидуальные предприниматели вовсе освобождаются от уплаты единого налога. Такое освобождение производится при условии наличия в торговых местах на рынках и в торговых объектах справки, выданной местным исполнительным и распорядительным органом, подтверждающей, что продаваемая этими лицами продукция произведена на земельном участке, предоставленном им в соответствии с законодательством для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества (в отношении продукции пчеловодства - при условии предъявления ветеринарно-санитарного паспорта пасеки или свидетельства, оформленного на основании этого паспорта.

Отнесение товаров к семенам осуществляется в соответствии с Законом Республики Беларусь от 14 февраля 1997 года "О семенах"

Также от уплаты единого налога освобождаются индивидуальные предприниматели, реализующие лекарственные растения, ягоды, грибы, орехи, другую дикорастущую продукцию.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Конституция Республики Беларусь 1994 года. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск «Беларусь» 2004г.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 19 ноября 1998г.: с комментариями к разделам / Коммент. В. Ф. Чигира // Мн.: Амалфея, 1999.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. №166-З. Принят Палатой представителей 15 ноября 2002 года. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002 года. (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 13.01.2003, № 4, рег. № 2/920 от 02.01.2003) с учетом изменений.
4. Веремейко Юрий, Косов Андрей, Фадеева Елена. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь (Общая часть), Издательство: Тесей. Минск. 2007г.
5. Кишкевич А.Д., Пилипенко А.А.: Налоговое право Республики Беларусь. Издательство: Тесей. Минск. 2002. 304с.
6. Л.А. Ханкевич «Финансовое право Республики Беларусь». Учебное пособие / Мн. Издательство «Амалфея» 2002г.
7. Маньковский И.А. Налоговое право Республики Беларусь. Общие положения: Практическое пособие. – Мн.: «Молодежное научное общество», 2000. 160с.
8. Финансовое право. Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой Издательство «Юристъ» М., 2003.
9. Финансовое право. Серия «Учебники, учебные пособия» / Под ред. проф. В.М. Мандрина Ростов-на-Дону Издательство «Феникс», 2002.
10. Ханкевич ЛА. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. Мн., 1999.