**Доклад на тему:**

**Типичные ошибки и нарушения, выявляемые на территории г. Нягань и Октябрьского района в ходе администрирования налогов, уплачиваемых в связи с применением специальных налоговых режимов»**

Администрирование налогов, уплачиваемых в связи с применением специальных налоговых режимов несколько отличается от администрирования налогов, уплачиваемых в связи с применением общей системы налогообложения.

Понятие специальных налоговых режимов прописано в статье 18 Налогового кодекса Российской Федерации. Они предусматривают особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. К специальным налоговым режимам (далее – спецрежимы) относятся:

* система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
* упрощенная система налогообложения (УСН);
* система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
* патентная система налогообложения (ПСН).

**Кто может применять спецрежимы?**

Спецрежимы вправе применять как юридические лица, так и индивидуальные предприниматели, а вот патентная система налогообложения предназначена только для индивидуальных предпринимателей.

Если общая система налогообложения (ОСНО) распространяется на всех налогоплательщиков без ограничений, то для применения спецрежимов, налогоплательщиком должны соблюдаться определенные критерии.

Универсального способа для определения самого выгодного налогового режима нет. Каждый налогоплательщик самостоятельно делает выбор и просчитывает экономический эффект с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому, прежде чем перейти на спецрежим с общей системы налогообложения либо избрать специальный налоговый режим с даты постановки на учет, налоговая служба рекомендует ознакомиться с положениями Налогового кодекса, а также использовать информацию, размещенную на официальном сайте ФНС России в разделах «Действующие в РФ налоги и сборы» и «Специальные налоговые режимы».

Спецрежимы ориентированы в основном на малый бизнес. Относится ли компания к малым или микропредприятиям, зависит от ряда параметров: структуры уставного капитала, средней численности персонала, некоторых показателей (основные фонды, выручка).

Одной из основных проблем при администрировании спецрежимов является неправильный выбор самой системы налогообложения, несоблюдение условий применения спецрежимов, непонимания экономической сути налога.

Здесь хочется отметить, что нужно четко соблюдать условия применения и ограничения, которые четко прописаны в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Налоговая служба не рекомендует целенаправленно подстраивать какие-либо показатели, критерии, что бы иметь возможность применять спецрежимы. Тем более не применять так называемое дробление бизнеса.

Бизнес среда уже постепенно отходит от применения схем уклонения от налогообложения, платить налоги становится не только модно, но и престижно. Тем более, в условиях конкуренции, нужно правильно выбрать систему налогообложения и уже с учетом выбранной системы рассчитывать ценообразование своей компании.

Рассмотрим основные критерии и условия, несоблюдение которых может привести к проблемам с налоговым органом применения в разрезе налогов.

**Упрощенная система налогообложения.**

Организация вправе применять УСН, если выполняются следующие условия:

Компания не является бюджетным или казенным учреждением, участником соглашения о разделе продукции, банком, страховщиком, ломбардом, профучастником рынка ценных бумаг, инвестиционным фондом или НПФ, более полный список приведен в Налоговом кодексе.

Компания не занимается игорным бизнесом, производством подакцизных товаров, а также добычей полезных ископаемых.

Доля участия других организаций в ее уставном капитале в совокупности не превышает 25 %, бухгалтерская остаточная стоимость основных средств не превышает 150 млн. рублей.

Средняя численность сотрудников за год не превышает 100 человек.

Доходы за 9 месяцев года, предшествующего году, с которого организация собирается начать применять УСН, не превышают 112,5 млн. рублей.

Общая сумма доходов за каждый год, в котором организация применяет УСН, не должна превышать 150 млн. рублей.

**Единый сельскохозяйственный налог.**

ЕСХН предъявляет особые требования к выручке предприятий: доля дохода от реализации произведенной сельхозпродукции в общем доходе от реализации должна быть не менее 70 %.

При этом пределов ни по выручке, ни по численности нет.

С 01.01.2018 года, налогоплательщикам ЕСХН вменена обязанность уплачивать НДС, но, есть условия, при которых налогоплательщик вправе получить освобождение от уплаты НДС.

Так, это освобождение вправе получить налогоплательщик, если он переходит на уплату ЕСХН и одновременно претендует на обозначенное освобождение. То есть в 2019 году согласно данному условию освобождение получит налогоплательщик, в 2018 году находившийся на другом режиме налогообложения.

С теми, кто в 2018 году уже был плательщиком ЕСХН, немного сложнее. С 01.01.2018 они тоже вправе получить освобождение, но только если за 2018 год сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется спецрежим в виде уплаты ЕСХН, не превысила 100 млн рублей.

К сведению. Далее уровень указанного дохода будет снижаться. Так, за 2019 год он не должен превысить 90 млн руб. (чтобы иметь возможность перейти на освобождение с 2020 года), за 2020 год - 80 млн руб., за 2021 год - 70 млн руб., за 2022 и последующие годы - 60 млн руб.

Уведомление не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение (п. 3 ст. 145 НК РФ)

Освобождение от уплаты НДС нельзя применить только тем налогоплательщикам, которые реализуют подакцизные товары в течение трех последовательных календарных месяцев, предшествующих периоду, с которого предполагалось его получить ([пункт 2 статьи 145](consultantplus://offline/ref=F681660B7D9A434AB0F1CDFCA8774023C5E195AB5B1759E1ED32FFAF119ADC75D977CC856BCA0BE176E8D1FEB78897C46D5CBF4307F9k9o5H) Налогового кодекса).

Обратите внимание! Даже если плательщик ЕСХН получил освобождение от обязанностей плательщика НДС, ему все равно придется уплатить этот налог в случае ввоза товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подлежащих налогообложению в соответствии с [подпунктом 4 пункта 1 статьи 146](consultantplus://offline/ref=F681660B7D9A434AB0F1CDFCA8774023C5E195AB5B1759E1ED32FFAF119ADC75D977CC856AC40EE176E8D1FEB78897C46D5CBF4307F9k9o5H) НК РФ.

**Единый налог на вмененный доход.**

При использовании ЕНВД, в отличие от УСН, нет ограничений по величине выручки.

Но есть другие условия:

Если налогоплательщик занимается розничной торговлей через магазин или павильон, площадь торгового зала не должна превышать 150 квадратных метров.

Средняя численность за предшествующий календарный год не может превышать 100 человек.

Кроме того, ЕНВД, в отличие от УСН, применим к строго ограниченному перечню видов деятельности (пункт 2 статьи 346.26 Налогового кодекса).

При применении ЕНВД самыми популярными видами деятельности на территории г. Нягань и Октябрьского района являются: розничная торговля и транспортные услуги (перевозка грузов и перевозка пассажиров).

Наиболее часто встречаются такие проблемы, как неправильное определение физического показателя, т.е. неправильное определение тех характеристик бизнеса, на основании которых и исчисляется вмененный доход и еще одна проблема – неправильное определения вида деятельности.

Давайте боле подробно остановимся на вышеуказанных видах деятельности.

**Деятельность по перевозке пассажиров и грузов.**

Режим ЕНВД вправе применяться в отношении предпринимательской деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов. При этом налогоплательщик должен иметь на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг (подпункт 5 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса).

Чтобы осуществлять такую деятельность, вам необходимо:

* работать по договору перевозки в его гражданско-правовом смысле;
* иметь на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) транспортные средства, предназначенные для оказания услуг по перевозке пассажиров и грузов;
* соблюдать ограничение по количеству и типу указанных транспортных средств: не более 20 единиц и только автобусы, легковые и грузовые автомобили.

Далее мы подробно рассмотрим условия применения режима ЕНВД при оказании автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов.

Глава 26.3 НК РФ не содержит понятия «услуги по перевозке пассажиров и грузов».

Между тем на основании п. 1 ст. 11 НК РФ обратимся к положениям Гражданского кодекса РФ о договоре перевозки (гл. 40 ГК РФ).

Так, согласно п. 1 ст. 784 ГК РФ на основании данного договора осуществляется перевозка грузов, пассажиров и багажа.

Для целей налогообложения Минфин России рекомендует использовать понятие «автотранспортные услуги по перевозке пассажиров и грузов» в значении, применяемом гражданским законодательством (Письмо Минфина России от 09.06.2017 № 03-11-11/36298).

Иными словами, вы вправе применять ЕНВД при оказании услуг по автоперевозке пассажиров и грузов, если вы работаете по договорам перевозки.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его получателю. А отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату (п. 1 ст. 785 ГК РФ).

Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или кодексом) (п. 2 ст. 785 ГК РФ).

По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира и его багаж в пункт назначения, а пассажир обязуется уплатить за проезд и провоз багажа (п. 1 ст. 786 ГК РФ).

Заключение договора перевозки пассажира удостоверяется билетом, а сдача пассажиром багажа - багажной квитанцией (п. 2 ст. 786 ГК РФ).

Если же вы оказываете услуги по договорам, которые не соответствуют указанным признакам договора перевозки пассажиров или грузов (гл. 40 ГК РФ), то нельзя признать, что ваши услуги оказаны в рамках «вмененного» вида предпринимательской деятельности - оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов. Следовательно, такая деятельность не переводится на ЕНВД (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 05.06.2017 № Ф03-1645/2017).

При решении вопроса в судебном порядке о правомерности применения ЕНВД судьи прежде всего обращают внимание на наличие договора перевозки в его гражданско-правовом смысле, а также документов, подтверждающих фактическое выполнение автотранспортных услуг. В частности, к ним могут относиться акты об оказании услуг, документы об их оплате, документы, свидетельствующие о фактическом наличии груза.

Вместе с тем единый налог не применяется при перевозке, которая осуществляется при исполнении договоров подряда или оказания услуг. Так, Арбитражный суд Дальневосточного округа в Постановлении от 24.08.2016 № Ф03-3863/2016 указал следующее. Использование налогоплательщиком транспорта не предусматривало перемещения вверенного груза в указанный заказчиком пункт назначения. Перевозка груза носила вспомогательный характер по отношению к основной строительной деятельности заказчика и не обладала признаками самостоятельной деятельности, поэтому такая перевозка не может относиться к перевозке грузов и пассажиров в смысле гл. 40 ГК РФ. Она квалифицируется как оказание возмездных услуг по предоставлению спецтранспорта и не облагается ЕНВД.

Физическим показателем при оказании автотранспортных услуг по перевозке грузов является количество автотранспортных средств, используемых для грузоперевозок (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Предельное количество таких транспортных средств для целей исчисления ЕНВД - не более 20. При этом они должны находиться у налогоплательщика на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Исходя из этого при расчете физического показателя следует учитывать все имеющиеся для оказания таких услуг автотранспортные средства, в том числе арендованные. Факт их эксплуатации и характер использования значения не имеют. То есть учитываются автотранспортные средства, находящиеся на консервации, в ремонте, простаивающие, а также используемые, например, для хозяйственных нужд, в качестве служебного транспорта (Письма Минфина России от 16.05.2017 № 03-11-11/29588, от 18.11.2013 № 03-11-11/49499, Информация ФНС России, Определения Верховного Суда РФ от 25.12.2017 № 302-КГ17-19445, Конституционного Суда РФ от 25.02.2010 № 295-О-О).

Исключение - автотранспортные средства, которые налогоплательщик передал в аренду. В таком случае право на их использование в предпринимательской деятельности у налогоплательщика отсутствует. Поэтому включать их в данный расчет не нужно (Письмо Минфина России от 23.05.2013 № 03-11-06/3/18433, п. 10 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса (Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 157)).

**ЕНВД в отношении автотранспортных услуг по перевозке грузов в торговле (доставка товаров).**

Зачастую организации или индивидуальные предприниматели занимаются торговлей и собственными силами осуществляют доставку покупателям приобретенных ими товаров.

Соответственно, возникает вопрос: можно ли в отношении такой перевозки товаров применять ЕНВД?

Напомним, что на уплату ЕНВД могут быть переведены отдельные виды предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.26 НК РФ). То есть ЕНВД может применяться в отношении определенных услуг, только если они являются самостоятельным видом предпринимательской деятельности. Поэтому для ответа на поставленный вопрос нужно определить, осуществляется ли доставка приобретенных товаров в рамках самостоятельного вида предпринимательской деятельности или же является частью торговли.

По общему правилу доставка товаров, которая предусмотрена договором купли-продажи, является способом исполнения обязанности продавца по передаче товара покупателю (п. 5 ст. 454, п. 1 ст. 456, п. 1 ст. 458, ст. ст. 499, 510 ГК РФ). Следовательно, она - составная часть торговли (сопутствующая услуга, неразрывно связанная с торговлей). Это, в свою очередь, означает, что такая доставка товаров облагается в соответствии с тем же режимом, что и основная (торговая) деятельность. При этом не имеет значения, включена стоимость доставки в цену товара (выделена отдельной строкой в договоре купли-продажи) или нет.

С такой позицией согласился Президиум ВАС РФ (п. 2 Информационного письма от 05.03.2013 № 157). Из Письма видно, что доставка товара является составной частью торговли (сопутствующей услугой, неразрывно связанной с торговлей) как в случае включения ее стоимости в цену товара, так и в случае выделения ее стоимости отдельной строкой в договоре.

Однако Минфин России, напротив, обращает внимание на документальное оформление доставки товаров в договоре купли-продажи.

Так, налоговая служба указывает, что доставка является неотъемлемой частью торговли, только если она предусмотрена договором купли-продажи и ее стоимость включена в цену товара, т.е. не выделена отдельной строкой в договоре (Письма Минфина России от 06.11.2012 № 03-11-06/3/76, от 07.03.2012 № 03-11-11/76, от 13.04.2011 № 03-11-06/3/45, от 22.01.2009 № 03-11-09/13).

**Применение ЕНВД при передаче в аренду транспортного средства.**

Иногда организации и индивидуальные предприниматели не только оказывают услуги по перевозке пассажиров и (или) грузов, но и передают свои транспортные средства в аренду с экипажем. Суть этой деятельности заключается в том, что арендодатель (ст. 632 ГК РФ):

1) предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование;

2) оказывает своими силами услуги по управлению переданным транспортным средством;

3) оказывает своими силами услуги по технической эксплуатации транспортного средства.

Нередко на практике организации и предприниматели не разделяют предметов данного договора и договора перевозки грузов (пассажиров). В связи с этим у них возникает вопрос о возможности применения ЕНВД в отношении деятельности по передаче транспортных средств в аренду с экипажем.

Отметим, что в силу налогового и гражданского законодательства в отношении деятельности по передаче в аренду транспортных средств с экипажем ЕНВД не применяется. Из положений гл. 34 ГК РФ видно, что в рамках названной деятельности между сторонами договора возникают арендные отношения. Следовательно, такая деятельность является самостоятельной и не относится к услугам по перевозке пассажиров и грузов (п. 1 ст. 11, пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, ст. ст. 785, 786 ГК РФ).

На это указал Президиум ВАС РФ (п. 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации (Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 157)).

Налоговые органы соглашаются с такой позицией (Письма Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27760, от 25.06.2013 № 03-11-11/24002, от 23.01.2012 № 03-11-11/9, от 04.10.2011 № 03-11-06/3/106, от 27.06.2011 № 03-11-06/3/74, от 10.06.2011 № 03-11-06/3/66, от 20.07.2010 № 03-11-11/204, ФНС России от 07.11.2011 № ЕД-4-3/18523@, от 23.08.2010 № ШС-17-3/1040). В качестве дополнительной аргументации они отмечают, что при аренде транспортного средства с экипажем на арендодателя не возлагается обязанность по оказанию от своего имени услуг по перевозке пассажиров и грузов.

Так, для договора аренды с экипажем характерно предоставление конкретных транспортных средств во временное владение и пользование с оказанием услуг по их управлению (ст. 632 ГК РФ). При этом услуги по перевозке оказывает арендатор, он же значится в транспортных документах как перевозчик и несет ответственность перед третьими лицами. Следовательно, арендодатель не вправе применять ЕНВД (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 05.09.2013 № А81-3689/2012, от 12.04.2013 № А81-4824/2011, от 14.08.2012 № А70-10069/2011, от 04.04.2012 № А81-1504/2011, от 05.10.2011 № А81-8/2011 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12.04.2012 № ВАС-16838/11), ФАС Северо-Западного округа от 13.03.2013 № А56-30892/2012, от 30.07.2012 № А56-50196/2011, от 21.07.2011 № А44-4806/2010 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22.12.2011 № ВАС-15014/11)).

**ЕНВД в отношении транспортно-экспедиционных услуг.**

Для применения ЕНВД по автоперевозке пассажиров и грузов вы должны оказывать услуги по договору перевозки в его гражданско-правовом смысле (гл. 40 ГК РФ). Об этом подробнее рассказано выше.

Что же касается транспортно-экспедиционных услуг, то в этом случае отношения сторон регулируются договором транспортной экспедиции (гл. 41 ГК РФ). Он предполагает, что экспедитор обязуется выполнить или организовать выполнение определенных договором услуг, связанных с перевозкой груза (ст. 801 ГК РФ).

В частности, на экспедитора могут быть возложены обязанности:

- по организации перевозки груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом;

- заключению от имени клиента или от своего имени договора перевозки груза;

- отправке и получению груза;

- получению необходимых для экспорта или импорта документов;

- выполнению таможенных и иных формальностей;

- выполнению погрузочных и разгрузочных работ;

- проверке количества и состояния груза и др.

Таким образом, транспортно-экспедиционные услуги не являются автотранспортными услугами по перевозке грузов в смысле пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ и не подпадают под режим ЕНВД.

Суды придерживаются аналогичной позиции (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.06.2013 № А78-7493/2012, ФАС Поволжского округа от 18.06.2013 № А65-22025/2012 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 23.10.2013 № ВАС-14874/13), ФАС Центрального округа от 25.09.2012 № А23-207/2012). При этом суды анализируют содержание договоров и первичных документов. И если из их содержания следует, что договор перевозки не был заключен и фактически оказывались транспортно-экспедиционные услуги, то налогоплательщик не вправе применять ЕНВД (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.06.2013 № А78-7493/2012 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22.10.2013 № ВАС-14314/13), ФАС Северо-Западного округа от 08.05.2013 № А05-6858/2012).

**Розничная торговля на ЕНВД.**

Теперь разберем ситуацию, при которой налогоплательщик осуществляет розничную торговлю с применением ЕНВД.

Проблемы могут возникнуть в неправильном определении вида деятельности и неправильном определении физического показателя (площади торгового зала, торгового места).

Существует проблема в определении порядка ведения розничной торговле, применение ЕНВД при розничной торговле и по договору поставки.

Для применения ЕНВД вы должны осуществлять реализацию товаров покупателям на основе договоров розничной купли-продажи (ст. 346.27 НК РФ).

Если данное условие не выполняется и вы реализуете товары по договорам поставки, то ваша деятельность является оптовой торговлей и применять ЕНВД вы не вправе. Подтверждают данный вывод Письма Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27736, от 24.04.2014 № 03-11-11/19107, ФНС России от 08.06.2012 № ЕД-3-3/2041@.

В связи с этим важно различать, в каких случаях ваши отношения с покупателем основаны на договоре розничной купли-продажи, а в каких - на договоре поставки.

Для квалификации сделки необходимо учитывать ряд критериев. Рассмотрим каждый из них подробно.

**1. Цель приобретения товара покупателем.**

Налоговый кодекс не содержит понятия договора розничной купли-продажи. В связи с этим на основании п. 1 ст. 11 НК РФ можно обратиться к положениям Гражданского кодекса РФ.

Так, по договору розничной купли-продажи реализуется товар, который предназначен для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 492 ГК РФ). А по договору поставки товар реализуется для использования в предпринимательской деятельности (ст. 506 ГК РФ).

Как видим, основное отличие между продажей товара по договору розничной купли-продажи и его реализацией по договору поставки заключается в цели приобретения и дальнейшего использования товара покупателем.

На это указывают и контролирующие органы (Письма Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27736, от 24.04.2014 № 03-11-11/19107). В Письме от 24.04.2014 № 03-11-11/19107 финансовое ведомство уточняет, что приобретение товаров для обеспечения предпринимательской деятельности (например, оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.) не может рассматриваться как приобретение для целей личного использования.

Отметим, что большинство судов придерживается такой же позиции. При этом судьи разграничивают цели приобретения (использования) товара:

- для собственного потребления;

- для обеспечения своей деятельности, коммерческой деятельности;

- для последующей перепродажи (переработки) товара и получения прибыли от нее.

Однако, согласно мнению Пленума ВАС РФ в первом случае реализация товара может быть отнесена к розничной торговле при условии, что в качестве продавца выступает розничный торговец и операции по реализации оформляются в порядке, предусмотренном для договора розничной купли-продажи (п. 5 Постановления от 22.10.1997 № 18). Такими товарами могут являться оргтехника, офисная мебель, транспортные средства, материалы для ремонтных работ и т.п.

Таким образом, если в рамках розничной купли-продажи товары приобретаются покупателем для собственных нужд, не используются для предпринимательской деятельности, то их продажа относится к розничной торговле. В этой ситуации применение ЕНВД правомерно (см., например, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.08.2016 № Ф04-3485/2016).

Во втором случае, когда товары приобретаются для предпринимательских целей, обеспечения деятельности компании (например, с целью их перепродажи или иного коммерческого оборота), их продажа рассматривается в качестве оптовой торговли (см., например, Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 31.05.2016 № Ф06-8814/2016, ФАС Северо-Западного округа от 06.02.2014 № Ф07-10278/2013).

Судьи также подчеркивают, что основным отличием оптовой торговли от розничной является использование покупателем приобретенных товаров для их дальнейшей переработки (реализации) в предпринимательской деятельности (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.02.2014 № Ф07-10278/2013).

Так, например, если ваш покупатель использует товар в качестве сырья или расходных материалов в производстве, ваша деятельность не переводится на ЕНВД.

Однако при реализации товара бывает проблематично проконтролировать цели использования приобретенного товара. В частности, сказанное относится к случаю, когда товар приобретается небольшими партиями и используется покупателем как для личных нужд, так и в предпринимательских целях.

Президиум ВАС РФ разъяснил, что в такой ситуации в целях применения ЕНВД важным является осуществление розничной торговли именно через объекты торговой сети, поименованные в пп. 6, 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ (п. 4 Информационного письма от 05.03.2013 № 157, Постановление от 05.07.2011 № 1066/11). Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27736.

Судьи ВАС РФ отмечают, что Налоговый кодекс не обязывает налогоплательщика выявлять цель приобретения покупателями товаров, а также осуществлять контроль за их последующим использованием (п. 4 Информационного письма от 05.03.2013 № 157, Постановление от 05.07.2011 № 1066/11). Финансовое ведомство с этим согласно (см., например, Письмо Минфина России от 19.06.2015 № 03-11-11/35809).

Как видим, на первый план выходят статус розничного продавца и порядок оформления сделки. Вместе с тем Президиум ВАС РФ не анализирует такие понятия, как «договор розничной купли-продажи» и «розничная торговля».

В то же время продавцу нужно обращать особое внимание на следующие факторы, которые могут свидетельствовать об осуществлении им оптовой торговли:

- длительные хозяйственные отношения с клиентом;

- регулярность и большие объемы закупки товара;

- специфика реализуемых товаров (например, требуется наличие у покупателя специального оборудования для обработки, хранения товаров или их можно использовать как сырье и материалы в производственной деятельности покупателя);

- предварительное согласование существенных условий договора поставки (наименование и количество товара), порядка и сроков поставки, доставки товара до покупателя, заключение договора, содержащего указанные условия, и т.д.

В совокупности данные обстоятельства подтверждают приобретение товара для использования его в предпринимательской деятельности. А значит, в этом случае применять ЕНВД вы не вправе (см., например, Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.03.2017 № Ф07-963/2017, Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.09.2016 № Ф01-3507/2016).

**2. Документальное оформление операций по реализации товара.**

Формальным критерием для разграничения договора розничной купли-продажи и договора поставки является порядок составления и оформления первичных документов при реализации товаров.

По общему правилу договор розничной купли-продажи считается заключенным с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара (ст. 493 ГК РФ).

При этом обязательное оформление товарных накладных и счетов-фактур законодательством не предусмотрено.

Наличие данных документов в совокупности с указанными выше факторами может свидетельствовать о фактическом осуществлении оптовой торговли. В этом случае ЕНВД не уплачивается. Такой же позиции придерживаются ФНС России и суды (Письмо ФНС России от 08.06.2012 № ЕД-3-3/2041@, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.08.2016 № Ф09-8033/2015).

**Вопрос: Подпадает ли под ЕНВД реализация товаров бюджетным учреждениям (больницам, школам, детским садам и т.п.), в том числе по государственным и муниципальным контрактам?**

Налоговая служба разъясняет, что продажа товаров бюджетным учреждениям по государственным и муниципальным контрактам не облагается ЕНВД (Письма Минфина России от 05.07.2018 № 03-11-06/3/46597, от 05.05.2017 № 03-11-11/27736, от 24.04.2014 № 03-11-11/19107, от 21.05.2012 № 03-11-11/165, ФНС России от 08.06.2012 № ЕД-3-3/2041@).

К отношениям по продаже товаров для муниципальных или государственных нужд применяются положения о договоре поставки в соответствии с п. 2 ст. 525 ГК РФ. А деятельность по реализации товаров на основе договоров поставки, а также муниципальных контрактов, содержащих признаки договора поставки, относится к оптовой торговле. Она подлежит налогообложению в общем порядке (Письма Минфина России от 24.04.2014 № 03-11-11/19107, ФНС России от 08.06.2012 № ЕД-3-3/2041@, от 01.03.2010 № ШС-22-3/144@).

Если бюджетная организация (муниципальное учреждение) приобретает товары исключительно в рамках договоров розничной купли-продажи, а не по государственным контрактам, то такая деятельность может быть переведена на уплату ЕНВД (Письма Минфина России от 10.12.2012 № 03-11-06/3/84, от 04.03.2011 № 03-11-11/49, от 21.04.2011 № 03-11-11/100, от 09.02.2009 № 03-11-09/38).

В частности, факторами, которые могут свидетельствовать о ведении продавцом оптовой торговли, выступают предварительное согласование существенных условий договора поставки (наименование и количество товара), доставка товара до покупателя и пр. (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 04.04.2014 по делу № А27-9643/2013, ФАС Уральского округа от 16.06.2014 № Ф09-3294/14).

**СИТУАЦИЯ: Какую форму расчетов за товары (наличную, безналичную) можно применять при розничной торговле в целях ЕНВД?**

При розничной торговле допускаются расчеты за товары в любой форме - наличными деньгами, в безналичной или смешанной форме. Каких-либо ограничений по форме расчетов при реализации товаров в законодательстве (п. 1 ст. 492 ГК РФ, ст. 346.27 НК РФ) не предусмотрено.

Таким образом, форма расчетов за товар не влияет на применение режима ЕНВД по розничной торговле.

Аналогичный вывод содержится в Письмах Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27736, от 24.04.2014 № 03-11-11/19107.

**Объект стационарной торговой сети должен быть предназначен для розничной торговли.**

Для применения ЕНВД ваш объект торговли должен быть расположен в зданиях, строениях, сооружениях, которые предназначены и (или) фактически используются для ведения торговли. Это следует из определения стационарной торговой сети в абз. 13 ст. 346.27 НК РФ.

Формулировка указанной нормы допускает применение ЕНВД в следующих случаях:

- если назначение и фактическое использование объекта - ведение розничной торговли - совпадают. Отметим, что при таких условиях у налоговых органов обычно не возникает претензий к характеру деятельности налогоплательщика;

- если объект не предназначен, но фактически используется для торговли в розницу. Так бывает, если под торговлю оборудуется помещение, которое для этого изначально не было предназначено (подвал жилого дома, склад, офис и т.п.). На практике в такой ситуации не исключены конфликты с налоговыми органами.

В Налоговом кодексе указано, как следует определять назначение здания, строения, сооружения, это можно установить на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов. Например, на основе договора купли-продажи или договора аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), плана, схемы, экспликации помещения, технического паспорта на него (Письма Минфина России от 14.04.2006 № 03-11-04/3/200, от 12.09.2005 № 03-11-05/57).

**ЕНВД в отношении розничной торговли с торговыми залами.**

От наличия у вашего объекта торгового зала зависят расчет ЕНВД и, соответственно, сумма налога.

Из определения стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, следует, что торговый зал - оснащенное специальным оборудованием обособленное помещение магазина или павильона, предназначенное для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей.

Таким образом, если часть вашего торгового помещения отведена для обслуживания покупателей, оно считается имеющим торговый зал.

К объектам стационарной торговой сети с торговыми залами относятся только магазины и павильоны (абз. 14 ст. 346.27 НК РФ).

При этом под магазином следует понимать специально оборудованное здание (его часть), которое (абз. 26 ст. 346.27 НК РФ):

а) предназначено для продажи товаров и оказания услуг покупателям;

б) обеспечено торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

Павильон - это строение, которое имеет торговый зал и рассчитано на одно или несколько рабочих мест (абз. 27 ст. 346.27 НК РФ).

Если вы ведете розничную торговлю через магазин или павильон, то применять ЕНВД можно, только если площадь торгового зала каждого такого объекта торговли не превышает 150 кв. м (пп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

**СИТУАЦИЯ: Является ли для целей применения ЕНВД помещение объектом розничной торговли с торговым залом (магазином, павильоном), если его физические характеристики не соответствуют данным об этом объекте по инвентаризационным или правоустанавливающим документам?**

На практике зачастую объект торговли фактически имеет торговый зал, но в инвентаризационных и правоустанавливающих документах он не называется ни магазином, ни павильоном.

Бывает и наоборот: торговая точка не соответствует признакам объекта с торговым залом, но в документах называется магазином или павильоном.

В таких случаях при определении вида объекта торговли налоговые органы отдают приоритет инвентаризационным и правоустанавливающим документам, а не фактическому наличию или отсутствию торгового зала (Письма ФНС России от 06.05.2010 № ШС-37-3/1247@, от 27.07.2009 № 3-2-12/83).

По мнению налоговой службы, объект торговли, который фактически используется под магазин, но в нем согласно правоустанавливающим (или инвентаризационным) документам не выделена площадь торгового зала, относится к объектам стационарной торговой сети без торгового зала.

Однако на практике налоговые органы исходят из того, что для расчета ЕНВД должны приниматься во внимание физические характеристики объекта, а не его наименование, указанное в документах. Поэтому, в случае судебных споров, суды признают магазинами или павильонами объекты торговли, у которых фактически имеются торговые залы (Постановления ФАС Поволжского округа от 30.04.2009 № А65-16081/2008 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 07.09.2009 № ВАС-10620/09), ФАС Дальневосточного округа от 18.04.2008 № Ф03-А16/08-2/882).

При отсутствии торгового зала объект торговли вряд ли будет признан магазином (павильоном) (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 14.07.2009 № А52-4783/2008, ФАС Московского округа от 14.08.2009 № КА-А41/6419-09).

Чтобы снизить вероятность претензий со стороны налоговых органов, если в инвентаризационных документах площадь торгового зала не выделена, рекомендуем указать на его наличие, например, в договоре аренды.

Если же объект торговли фактически не имеет торгового зала, целесообразно не использовать в договорах понятия «магазин» и «павильон».

**ЕНВД в отношении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети без торговых залов.**

К стационарной торговой сети без торговых залов относятся объекты торговли, расположенные в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), которые (абз. 15 ст. 346.27 НК РФ):

- предназначены для ведения торговли, но не имеют обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений;

- используются для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов.

К данной категории торговых объектов относятся (абз. 15 ст. 346.27 НК РФ):

- крытые рынки (ярмарки);

- торговые комплексы;

- киоски;

- торговые автоматы (за исключением передвижных) и другие аналогичные объекты;

- здание складов.

Очевидно, что перечень объектов торговли без торгового зала является открытым. К таким объектам Минфин России, в частности, относит (Письма от 20.03.2019 № 03-11-11/18396).

**СИТУАЦИЯ: Относится ли для целей применения ЕНВД к нестационарной торговой сети объект, который не имеет торгового зала и обозначен в документах как лоток, но фактически подсоединен к инженерным коммуникациям и имеет другие признаки объектов стационарной торговой сети?**

Как следует из разъяснений Минфина России, в данном случае имеет значение не обозначение объекта в правоустанавливающих или инвентаризационных документах, а его физические характеристики (Письмо от 26.01.2007 № 03-11-05/12).

Лоток может быть отнесен к объектам разносной торговли, если товары фактически реализуются вне стационарной торговой сети (на дому, по месту работы и учебы, на транспорте, на улице и в иных местах). Основание - абз. 18 ст. 346.27 НК РФ.

Если же объект торговли фактически представляет собой здание, строение или сооружение (его часть), которое используется для заключения договоров розничной купли-продажи и которое подсоединено к инженерным коммуникациям, то такая торговая точка является объектом стационарной торговой сети (абз. 13 ст. 346.27 НК РФ). При этом не имеет значения, как она обозначена в правоустанавливающих или инвентаризационных документах.

Подводя итоги, хочется отметить, что в случае наличия сомнений в правомерности применения спецрежимов, правильности определения физического показателя, лучше всего Вам обратиться в налоговую инспекцию для получения разъяснений.