**Выступление старшего государственного налогового инспектора отдела налогообложения юридических лиц Маркова Владимира Валерьевича по теме: «О правоприменительной практике за 2017 год и 1 квартал 2018 года в части специальных налоговых режимов («как делать нельзя»)»**

Добрый день!

Самыми популярными применяемыми налогоплательщиками на территории Ханты-Мансийского автономного округа – Югры специальными налоговыми режимами являются:

* упрощенная система налогообложения;
* система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
* патентная система налогообложения.

**Упрощенная система налогообложения**

Наиболее острыми вопросами, в ходе которых могут возникнуть ситуации, приводящие к налоговым спорам, доначислениям сумм налогов, конфликтным ситуациям, являются следующие.

**Сопоставление суммы доходов по банку и данных ККТ**

Прежде всего, в ходе проведения мероприятий проверки полноты и достоверности отражения суммы доходов в соответствии со статьей 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) проводится сопоставление данных налоговой декларации (суммы дохода) и данных выписки операций по счетам налогоплательщика, в случае наличия ККТ, учитываются данные ККТ.

**Агентирование**

Осуществление деятельности в рамках агентских договоров (посреднические, агентские услуги: глава 52 Гражданского кодекса РФ «Агентирование»). Здесь необходимо учесть следующие моменты:

наличие агентского договора, составленного в соответствии с главой 52 Гражданского кодекса, в котором обязательно указываются порядок и размер агентского вознаграждения, периоды и порядок выплаты агентского вознаграждения, наличие отчетов агента (статья 1008 Гражданского кодекса).

**Учет целевых денежных средств. Возмещение коммунальных расходов. Целевое финансирование.**

Отсутствие учета в целях исчисления налога при УСН денежных средств, полученных от контрагентов в счет возмещения расходов по договору энергоснабжения, коммунальных расходов при аренде объектов недвижимости.

К сведению. Установленный статьей 251 Налогового кодекса перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, является исчерпывающим (Письмо Минфина России от 02.09.2015 N 03-04-07/50654). Этот перечень не предусматривает исключение из доходов сумм возмещения стоимости расходов, связанных с расходами на электроэнергию, коммунальных расходов, в том числе, поступающих организации от третьих лиц.

Поэтому следует учесть, что такие поступления должны включаться в налоговую базу, но, в случае применения УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов», расходы на содержание объекта недвижимости можно учесть в расходной части при исчислении суммы налога.

Поступление денежных средств из бюджета, должно подтверждаться соответствующими документами: Договор на оказание услуг, поставку товаров. Сметы, спецификации. Соглашение (решение) государственного органа о выдаче целевых денежных средств и на какие цели.

В случае отсутствия такого Соглашения (решения), сделка рассматривается, как обычная государственная закупка.

**Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Сущность данного налогового режима предполагает, что при определении величины физического показателя учет происходит только того имущества, которое способно приносить налогоплательщику доход и непосредственно участвовать в облагаемой ЕНВД предпринимательской деятельности.

Самыми распространенными видами деятельности, в отношении которых на территории Ханты-Мансийского автономного округа – Югры применяется ЕНВД являются:

* организация розничной торговли в объектах стационарной торговой сети, имеющей торговый зал, который не должен превышать 150 кв. метров;
* организация розничной торговли в объектах стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, не имеющей торговый зал (торговое место), в данном случае, Налоговый кодекс не ограничивает площадь торгового места, поэтому, величина физического показателя определяется, как общая площадь объекта организации розничной торговли (склад, не имеющий капитальных перегородок, земельный участок (продажа пиломатериалов, песка, щебня);
* оказание услуг по перевозке грузов.

Понятие и основные признаки розничной торговли для целей ЕНВД закреплены в подпунктами 6, 7 пункта 2 статьи 346.26, абзац 12 статьи 346.27 Налогового кодекса. Обязательными для данной «вмененной» деятельности являются следующие условия:

а) вы ведете торговлю, т.е. приобретаете и продаете товары. По сути, ваша предпринимательская деятельность - это не что иное, как перепродажа товаров.

б) реализуемые вами товары разрешены для продажи в рамках «вмененной» розничной торговли;

в) товары реализуются по договорам розничной купли-продажи;

г) вы осуществляете торговлю через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами не более 150 кв. м по каждому объекту или без таковых либо через объекты нестационарной торговой сети.

Для применения ЕНВД вы должны осуществлять реализацию товаров покупателям на основе договоров розничной купли-продажи.

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@.

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

Продажа товаров бюджетным учреждениям по государственным и муниципальным контрактам является оптовой торговлей и не облагается ЕНВД (Письма Минфина России от 05.05.2017 № 03-11-11/27736, от 24.04.2014 № 03-11-11/19107).

Аргументируется это тем, что к отношениям по продаже товаров для муниципальных или государственных нужд применяются положения о договоре поставки в соответствии с пунктом 2 статьи 525 Гражданского кодекса. А деятельность по реализации товаров на основе договоров поставки, а также муниципальных контрактов, содержащих признаки договора поставки, относится к оптовой торговле. Эта деятельность подлежит налогообложению в общем порядке.

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.

При заполнении налоговой декларации, налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности по розничной торговле часто путают ее виды:

* розничная торговля с торговым залом, не превышающим 150 кв. м.;
* розничная торговля с торговым местом, не превышающим 5 кв. м.;
* розничная торговля с торговым местом, превышающим 5 кв. м.

**Как определить, какой именно вид розничной торговли вы осуществляете?**

**Следует обратить внимание, объект недвижимости относится к стационарной торговой сети или относится к объектам нестационарной торговой сети.**

**Разница заключается в порядке определения физического показателя, необходимого для исчисления ЕНВД.**

Если розничная торговля осуществляется в объекте стационарной торгово сети, имеющей торговый зал, то для целей исчисления ЕНВД необходимо правильно определить площадь торгового зала.

Определять площадь торгового зала нужно для последовательного достижения двух целей:

1) чтобы понять, можете ли вы уплачивать ЕНВД в отношении осуществляемой вами розничной торговли, поскольку для применения ЕНВД площадь не должна превышать 150 кв. м по каждому объекту организации торговли;

2) чтобы использовать площадь торгового зала (в квадратных метрах) в качестве величины физического показателя при розничной торговле через объекты стационарной торговой сети с торговыми залами при расчете ЕНВД.

Согласно статье 346.27 Налогового кодекса площадь торгового зала - часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Данная позиция подтверждается пунктом 12 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» в соответствии с абзацами двадцать второго и двадцать четвертого статьи 346.27 Налогового кодекса, площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, которые одновременно являются источником информации о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений.

Очень важно иметь представление о конструктивной особенности объекта недвижимости, в котором осуществляется розничная торговля, если это объект имеет несколько торговых залов, или торговый и выставочный зал.

Как в таком случае определять площадь торговых залов для целей ЕНВД - суммарно или отдельно по каждому помещению? Это особенно важно в ситуации, когда площадь каждого торгового зала, в котором ведется торговля, не превышает 150 кв. м, в то время как общая площадь используемых в одном здании торговых залов больше данного показателя. То есть от решения вопроса, прежде всего, зависит возможность применения ЕНВД.

Чтобы понять, как действовать в сложившейся ситуации, необходимо выяснить, осуществляете вы розничную торговлю через несколько самостоятельных объектов организации торговли (магазинов), расположенных в одном здании, или разные помещения образуют один объект.

Если помещения с торговыми залами образуют один объект стационарной торговли, вам необходимо суммировать площади торговых залов. Это следует из анализа пп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ, а также Писем Минфина России от 19.12.2014 № 03-11-11/65811, от 05.09.2014 № 03-11-09/44779, от 13.02.2014 № 03-11-11/5869, от 15.04.2010 № 03-11-11/101. Соответственно, площади торговых залов, относящихся к разным объектам организации торговли, учитываются отдельно по каждому такому объекту.

Следующий вид деятельности: осуществление розничной торговли через объекты нестационарной торговой сети, т.е. в том объекте, где нет торговых залов.

Физическим показателем для розничной торговли с использованием торгового места размером более 5 кв. м является его площадь.

Определять площадь торгового места следует на основании инвентаризационных и (или) правоустанавливающих документов. В частности, к таким документам относятся договор купли-продажи, технический паспорт, планы, схемы, экспликации, договоры аренды (субаренды) нежилого помещения или его части.

Следует учесть, что гл. 26.3 НК РФ не содержит нормы, позволяющей исключить из площади торгового места площади, на которых обслуживание покупателей не производится (например, склады, подсобные помещения и т.д.). Такая норма установлена только в отношении торговли через объекты, имеющие торговые залы (магазины и павильоны) (абз. 22 ст. 346.27 НК РФ). Конституционный Суд РФ не усматривает в этом нарушений конституционных прав налогоплательщиков (Определение от 16.07.2013 № 1075-О).

Поэтому необходимо учитывать всю площадь торгового места, в том числе и место, где вы храните товар или осуществляете его предпродажную подготовку. Т.е., если вы осуществляете розничную торговлю, например, стройматериалами в здании склада, то в этом случае в физический показатель будет включена вся площадь склада, ели это 100 кв. м. то 100, если 1500 кв.м., то ЕНВД будет рассчитан исходя из физического показателя равным 1500 кв. метров.

**Оказание услуг по перевозке грузов**

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.

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

Между тем на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса обратимся к положениям Гражданского кодекса о договоре перевозки (глава 40 Гражданского кодекса).

Так, согласно пункту 1 статьи 784 Гражданского кодекса 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 можете 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.

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

По договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти пассажира и его багаж в пункт назначения, а пассажир обязуется уплатить за проезд и провоз багажа.

Заключение договора перевозки пассажира удостоверяется билетом, а сдача пассажиром багажа - багажной квитанцией.

Если же вы оказываете услуги по договорам, которые не соответствуют указанным признакам договора перевозки пассажиров или грузов (гл. 40 Гражданского кодекса), 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 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.

Вместе с тем единый налог не применяется при перевозке, которая осуществляется при исполнении договоров подряда или оказания услуг. Например, 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 Гражданского кодекса. Она квалифицируется как оказание возмездных услуг по предоставлению спецтранспорта и не облагается ЕНВД.

Как сказано выше, при автоперевозке пассажиров или грузов можно применять ЕНВД, когда количество транспортных средств, предназначенных для этих услуг, не превышает 20 единиц.

При этом, по мнению Минфина России, для целей применения ЕНВД не имеет значения, в одном или в разных муниципальных образованиях эксплуатируются транспортные средства. То есть количество транспортных средств определяется в целом по налогоплательщику, а не по муниципальным образованиям, где осуществляются перевозки (Письмо Минфина России от 15.11.2007 № 03-11-04/3/440).

Таким образом, если вы оказываете услуги по автоперевозке пассажиров или грузов в нескольких муниципальных образованиях или регионах, то вы можете применять ЕНВД, если общее количество предназначенных для перевозок транспортных средств не превышает 20 единиц.

Благодарю за внимание!