

СЛОЖНОСТИ В РАБОТЕ С ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ – ОТ УТРАТЫ ПРАВА ДО ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИИ ОТНОШЕНИЙ



Наиболее частые нарушения

Чаще всего ИП на ПСН допускают четыре типа нарушений:

- **превышение лимита доходов** (подп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК)

"6. Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения ... в случае:

1) если ... доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса, ... превысили 60 млн. рублей;"

- **несоответствие заявленного вида деятельности реальному** (п. 2 ст. 346.43 НК)

"2. Патентная система налогообложения применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых устанавливается законами субъектов Российской Федерации, за исключением видов деятельности, установленных пунктом 6 настоящей статьи."

- **занижение физических показателей** (подп. 3, 4, 6 п. 6, подп. 2.1 п. 8 ст. 346.43 НК)

“6. Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

”

3) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 квадратных метров;

4) услуг общественного питания, оказываемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров;

”

6) услуг по перевозке грузов и пассажиров индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

”

8. Субъекты Российской Федерации вправе:

”

2.1) устанавливать следующие ограничения для применения патентной системы налогообложения"

- **дробление** (ст. 54.1, п. 1 ст. 346.53 НК)

"1. Налогоплательщики в целях подпункта 1 пункта 6 статьи 346.45 настоящего Кодекса ведут учет доходов от реализации, полученных при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, в книге учета доходов индивидуального предпринимателя, применяющего патентную систему налогообложения ..."

Превышение лимита доходов

Лимит выручки – не более 60 млн руб. за текущий или предыдущий год по всем видам деятельности на ПСН. Превышение лимита – основание для утраты права на ПСН (подп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК).

"6. Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения ... в случае:

1) если за предшествующий календарный год или с начала календарного года доходы налогоплательщика от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, превысили 60 млн. рублей;"

Утратив право на ПСН, ИП переходит на:

- ОСН;
- УСН - если он совмещал ПСН и УСН;
- ЕСХН - если он совмещал ПСН и ЕСХН.

"6. Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения и перешедшим на общий режим налогообложения (на упрощенную систему налогообложения, на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (в случае применения налогоплательщиком соответствующего режима налогообложения)"

Утрата права на ПСН наступает с начала налогового периода, на который выдан патент. Налоговым периодом считается календарный год или меньший срок, на который выдан патент (п. 5 ст. 346.45, п. п. 1, 2 ст. 346.49 НК)

“6. Налогоплательщик считается утратившим право на применение патентной системы налогообложения ... с начала налогового периода, на который ему был выдан патент ...”

“5. Патент выдается по выбору индивидуального предпринимателя на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года, если иное не установлено настоящей статьей.”

“1. Налоговым периодом признается календарный год, если иное не установлено пунктами 1.1, 2 и 3 настоящей статьи.

...

2. Если на основании пункта 5 статьи 346.45 настоящего Кодекса патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент.”

Письмо ФНС России от 08.09.2023 № КВ-19-3/269@:

“в случае если у налогоплательщика, к примеру, в налоговом периоде действия патента, выданного на срок с 01.01.2021 по 31.12.2021, 10.07.2021 наступило обстоятельство утраты права на применение ПСН, то такой налогоплательщик считается утратившим право на применение ПСН … с 1 января 2021 года.

При этом сумма налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, а также сумма торгового сбора, подлежащие уплате за период, в котором индивидуальный предприниматель в 2021 году применял ПСН, подлежат исчислению с 1 января 2021 года.”

ИП, утративший право на применение патента, обязан за налоговый период, в котором им применялась ПСН (с даты начала действия патента до даты, указанной им в заявлении об утрате права на применение этого спецрежима), уплатить налоги, от которых он был освобожден в связи с применением ПСН

[Письмо Минфина России от 23.09.2013 № 03-11-09/39224:](#)

“если индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения по основанию, предусмотренному п. 6 ст. 346.45 Кодекса, такой предприниматель за налоговый период, в котором им применялась патентная система налогообложения (в рассматриваемом случае с 01.01.2013 до даты подачи заявления об утрате права на применение данного специального налогового режима), обязан уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения, от которых он был освобожден в соответствии с п. п. 10 и 11 ст. 346.43 Кодекса.”

При совмещении ПСН и УСН суммируются доходы по обоим специальным налоговым режимам (п. 6 ст. 346.45 НК)

“В случае, если налогоплательщик применяет в календарном году патентную систему налогообложения и упрощенную систему налогообложения, при определении величины доходов от реализации для целей соблюдения ограничения, установленного настоящим пунктом, учитываются доходы по обоим указанным специальным налоговым режимам.”

Письмо Минфина России от 06.12.2024 № 03-11-11/123124:

“при определении предельного размера доходов, установленного пунктом 6 статьи 346.43 Кодекса (60 млн рублей), индивидуальным предпринимателем учитываются доходы от реализации от предпринимательской деятельности по ... ПСН ... и от предпринимательской деятельности по ... УСН ...”

Письмо Минфина России от 06.06.2023 № 03-11-11/52014:

“индивидуальный предприниматель, применяющий одновременно ПСН и упрощенную систему налогообложения, считается утратившим право на применение ПСН и перешедшим по видам предпринимательской деятельности, по которым применялась ПСН, на упрощенную систему налогообложения в случае, если ... доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, по обоим указанным специальным налоговым режимам превысили 60 млн рублей.”

При совмещении ПСН и ЕСХН доходы по ЕСХН не суммируются

Письмо Минфина России от 25.12.2020 № 03-11-11/114302:

“индивидуальный предприниматель, применяющий одновременно ЕСХН и патентную систему налогообложения, при определении указанной предельной величины суммы дохода доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг), в отношении которых применяется ЕСХН, не учитывает.”

При совмещении ПСН и ОСН доходы по ОСН не суммируются

Письмо Минфина России от 29.07.2020 № 03-11-11/66669:

“При определении указанного предельного размера доходов доходы, полученные от предпринимательской деятельности, налогообложение которой осуществляется в рамках общего режима налогообложения, не учитываются.”

У Минфина и ФНС свой взгляд

При совмещении в прошедшем году ПСН с УСН и суммарном доходе за прошедший год свыше 60 млн руб. применять ПСН с текущего года нельзя.

Письмо Минфина России от 23.01.2025 № 03-11-11/5315:

“индивидуальные предприниматели, получившие в 2024 году доходы от реализации при применении ПСН и УСН в размере более 60 млн рублей, не вправе в 2025 году применять ПСН.”

Письмо ФНС России от 24.12.2024 N СД-4-3/14537@:

“ИП, получившие в 2024 году доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, по всем видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применялась ПСН и УСН в размере более 60 млн. рублей, не вправе в 2025 году применять ПСН.”

Кроме того, ФНС считает: если ИП в 2024 году работал только на УСН, и заработал больше 60 млн руб., то утрачивает право на ПСН с начала 2025 года

Письмо ФНС России от 24.12.2024 № СД-4-3/14537@:

“Пример 2:

ИП в 2024 году применял только УСН.

13 декабря 2024 года ИП получил патент на 2025 год. По итогам 2024 года доходы ИП превысили 60 млн. рублей. В указанном случае ИП утрачивает право на применение ПСН с начала 2025 года.”

Это спорно. Уточним статус писем ФНС России.

Во-первых, она находится в ведении Минфина России

п. 2 Положения, утв. постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506:

“2. Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.”

Во-вторых, письма ФНС России – не НПА, они не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания

п. 2 Правил, утв. постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009:

"2. Нормативные правовые акты издаются в виде постановлений, приказов, правил, инструкций и положений, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Акты, издаваемые в ином виде, не должны содержать предписания нормативно-правового характера.

Издание нормативных правовых актов в виде писем, распоряжений и телеграмм не допускается."



Вывод: можно учитывать мнение ФНС России, но желательно уточнять данный вопрос в своей ИФНС.

Несоответствие бизнеса виду деятельности, заявленному для ПСН

ПСН применяется в отношении строго ограниченных видов деятельности, перечень которых устанавливает п. 2 ст. 346.43 НК РФ, и на его основании – законы субъектов РФ.
При этом субъекты РФ в своих законах вправе (подп. 1, 2 п. 8 ст. 346.43 НК):

1 дифференцировать разрешенную при ПСН деятельность в соответствии с:

- Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2014 из приказа Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст;
- Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 из приказа Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст;

“8. Субъекты Российской Федерации вправе:

1) в целях установления размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения, дифференциовать виды предпринимательской деятельности, указанные в пункте 2 настоящей статьи, если такая дифференциация предусмотрена Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и (или) Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности;”

2

дополнять федеральные виды бизнеса позициями из классификаторов

ОК 029-2014 и ОК 034-2014, но с учетом запретов по НК РФ.

"8. Субъекты Российской Федерации вправе:

""

2) включать в перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, виды деятельности, предусмотренные Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, с учетом ограничений, предусмотренных пунктом 6 настоящей статьи;"

Разрешенный в рамках ПСН вид деятельности указан в патенте

Несоответствие реальной деятельности той, что указана в патенте – это неправомерное применение ПНС. Но ИФНС трактуют виды деятельности, разрешенные при ПСН, буквально, без возможности их расширения. И такая позиция находит поддержку в судах.

п. 20 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018):

“20. ...

Исходя из статьи 346.43 Налогового кодекса, применение патентной системы налогообложения возможно лишь в отношении тех видов предпринимательской деятельности, которые прямо перечислены в названной статье.”

Гражданско-правовые договоры ИП и его доходы контролеры могут счесть фиктивным и прикрывающим собой иные правоотношения и доходы по иным СНО с целью умышленного получения ИП необоснованной налоговой экономии по НДС.

При переквалификации отношений ИФНС может взыскать доначисления с ИП в судебном порядке (подп. 2 п. 3 ст. 45 НК РФ).

"3. Взыскание задолженности с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 настоящего Кодекса. Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном статьей 48 настоящего Кодекса. Взыскание задолженности в судебном порядке производится:

..."

2) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;"

Переквалификация сделки (в налоговых целях) означает выявление реальных правоотношений сторон по заключенному ими договору на основе оценки фактических действий контрагентов по договору с целью определения реальных налоговых обязательств субъектов хозяйственной деятельности.

Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@:

“2. Положения пунктов 1 и 2 статьи 54.1 Кодекса в их нормативном единстве с положением подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Кодекса, предусматривающим право налоговых органов изменять юридическую квалификацию сделок, совершенных налогоплательщиком, его статус и характер деятельности, устанавливают ряд критериев оценки операций, отраженных налогоплательщиками в целях налогообложения:

...

в) действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;

”

Искажение сведений об операциях может быть произведено ... путем ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности”

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25:

"77. ... налоговый орган ... вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов.

Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи."

Применительно к переквалификации видов деятельности на ПСН суды указывали, что:

- ремонт жилья – это не отделочные работы**

Постановление Конституционного Суда РФ от 26.01.2023 № 4-П:

"Налоговый орган пришел к выводу, что предприниматель не имел права использовать патентную систему налогообложения в отношении доходов от сделок с рядом юридических лиц, поскольку выполненные им работы являлись строительными и не подпадали под полученные патенты по виду деятельности "ремонт жилья и других построек". ... Суды исходили из того, что выполненные предпринимателем отделочные и строительно-монтажные работы на вновь возводимых объектах нельзя отнести к работам по ремонту, а также из отсутствия ... доказательств выполнения ... работ на объектах, связанных с проживанием граждан (предназначенных для обслуживания жилья).

..."

Патентная система налогообложения используется в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых вводится законами субъектов Российской Федерации, притом что отдельные виды такой деятельности поименованы непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации - в пункте 2 его статьи 346.43 ...

...

Градостроительный кодекс Российской Федерации ... предусматривает,... что ремонт объектов капитального строительства (за исключением линейных объектов) - это именно замена и (или) восстановление в том числе строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций ... Аналогичное определение ремонта как деятельности, направленной на восстановление эксплуатационных характеристик постройки, а не на создание нового объекта, можно найти и в иных нормативных актах ... "ремонт" означает восстановление эксплуатационных характеристик уже существующего объекта, а не приданье таких характеристик вновь возведому объекту или его отдельным элементам по договору с застройщиком или подрядчиком (субподрядчиком).

...

при рассмотрении вопроса о том, являлись ли осуществленные работы ремонтными, правоприменимые органы ... обязаны учитывать реальный характер и конкретное содержание таких работ."

Определение Верховного Суда РФ от 27.06.2022 № 304-ЭС21-7307 по делу № А75-20919/2019:

“Основанием для доначисления НДС, НДФЛ, соответствующих сумм пени и штрафа послужил вывод инспекции о неправомерном применении предпринимателем патентной системы в отношении вида деятельности “Ремонт жилья и других построек” при фактическом выполнении строительных работ.

...

Признавая законным решение инспекции в части выводов о неправомерном применении патентной системы налогообложения ... суды трех инстанций ... пришли к выводу об осуществлении на объектах не ремонтных, а строительных отделочных работ, которые не подлежат налогообложению в рамках полученного заявителем патента.

Судебные инстанции учили, что после получения разрешения на ввод в эксплуатацию и до осуществления ремонта предпринимателем объекты в эксплуатации не были; при выполнении работ какие-либо эксплуатационные характеристики объектов заявителем не восстанавливались, а создавались. “

- маркетинг и мерчендайзинг – это не разработка ПО

Письмо Минфина России от 28.12.2012 № 03-11-11/397:

“патентная система налогообложения в отношении предпринимательской деятельности по оказанию услуг в сфере маркетинговых исследований применяться не должна.”

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа
от 15.03.2022 № Ф06-15742/2022 по делу № А57-4903/2021:

“в соответствии с подпунктом 62 пункта 2 статьи 346.43 НК РФ патентная система налогообложения может применяться в отношении предпринимательской деятельности по оказанию услуг (выполнению работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации.

Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) ОК 029-2014, утвержденному приказом Россстандарта от 31.01.2014 N 14-ст, в классе кодов 62 "Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги" ОКВЭД приведены, в частности, следующие виды деятельности:

- "Разработка компьютерного программного обеспечения" включает вид деятельности по разработке структуры и содержания и (или) написание компьютерной программы, необходимой для создания и реализации поставленной задачи, в том числе: системного программного обеспечения (в том числе обновления и исправления), приложений программного обеспечения (в том числе обновления и исправления), баз данных, web-страниц (код 62.01);*
- "Деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий, прочая" включает прочие информационные технологии, связанные с работой на компьютере, не включенные в другие группировки, в том числе: предоставление услуг по восстановлению компьютера после сбоя, установку (настройку) персональных компьютеров, установку программного обеспечения (код 62.09).*

Как установлено судами, ИП является плательщиком налога, уплачиваемого в связи с применением УСН с объектом налогообложения "доходы"... ИП ... также ... являлся плательщиком патентной системы налогообложения по виду деятельности: "Оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации".

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу, что услуги, предоставляемые ИП не включают в себя услуги (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации, предусмотренные патентной системой налогообложения. Так, ИП осуществляет услуги через разработанное приложение ... На Интернет-сайте ... который принадлежит ИП ... размещена информация о предоставлении ... услуг по мерчандайзингу ... Также на сайте представлено предложение - ФРАНШИЗА - аутсорсинг мерчандайзинга ...

В ходе проведения камеральной налоговой проверки инспекцией и при рассмотрении настоящего дела судами установлено, что ИП ... заключены договоры, в том числе, на оказание услуг маркетинга и мерчендайзинга.

Деятельность по исследованию конъюнктуры рынка отнесена к коду 73.20.1 "Исследование конъюнктуры рынка", при этом деятельность по проведению маркетинговых исследований и оказанию прочих услуг в сфере рекламы, нацеленных на привлечение и удержание клиентов, проведению промо-акций продукции, маркетинговых исследований пунктов продаж, адресной рассылки рекламных материалов, консультированию в области маркетинга соответствует коду 73.11 ОКВЭД ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2), утвержденного Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст.

Как указали суды, данный вид деятельности не относится к заявленному виду деятельности ИП для применения патентной системы налогообложения. ... Патентная система налогообложения в отношении предпринимательской деятельности по оказанию услуг в сфере маркетинговых исследований применяться не должна. ... Услуга мерчендайзинга (выкладка товаров) является одним из процессов оказания услуг торговли в соответствии с ГОСТом Р 51304-2009 "Услуги торговли. Общие требования". ... патентную систему налогообложения могут применять предприниматели в отношении видов деятельности, на осуществление которых получен патент. ... Оказание маркетинговых услуг и услуг мерчендайзинга не относится к заявленному виду деятельности ИП для применения патентной системы налогообложения.

Основываясь на установленном, суды пришли к выводу о том, что доход, полученный ИПгоду от указанных выше договоров, подлежит налогообложению в рамках УСН"

- **TO систем лифтовой сигнализации, TO и ремонт домофонов – это не монтажные, электромонтажные, сварочные работы**

Определение Верховного Суда РФ от 05.10.2018 № 309-КГ18-15132 по делу № А50-21153/2017:

"предприниматель является плательщиком налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

... предпринимателем получен патент на право применения патентной системы налогообложения (далее - ПСН) в отношении деятельности по оказанию услуг по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ на основании подпункта 13 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налогового кодекса).

По результатам камеральной налоговой проверки представленной предпринимателем декларации по УСН ... инспекцией принято решение, которым доначислен налог по УСН соответствующие пени и штраф.

Основанием для доначисления налога послужил вывод налогового органа о необоснованном невключении предпринимателем в состав доходов по УСН выручки от оказания услуг по техническому обслуживанию и ремонту систем контроля и ограничения доступа, по техническому обслуживанию и ремонту домофонных систем, техническому осмотру и диагностике системы видеонаблюдения, по изготовлению ключей.

...

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции, исходил из правомерности доначисления заявителю налога по УСН, поскольку материалами дела подтверждается факт выполнения ... работы, которая не относится к виду деятельности, разрешенной патентом.

Как указал суд первой инстанции, выполняемые предпринимателем спорные работы по техническому обслуживанию, ремонту и диагностике домофонов и систем видеонаблюдения не могут быть отнесены к монтажным и электромонтажным работам, относящимся к первоначальной установке оборудования, в связи с чем не соответствуют виду деятельности, указанному в подпункте 13 пункта 2 статьи 346.43 Кодекса, в отношении которого может применяться ПСН, следовательно, деятельность по оказанию названных услуг подлежит налогообложению в рамках УСН.

По существу доводы жалобы ... в связи с чем не могут служить основанием для передачи жалобы на рассмотрение в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации."

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа

от 06.07.2023 № Ф04-3083/2022 по делу № А75-9340/2021:

"Как следует из материалов дела и установлено судами первой и апелляционной инстанций, Громов И.А. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя применяет УСН с объектом налогообложения - "доходы". Наряду с УСН предприниматель применял патентную систему налогообложения, в том числе на ... основании патентов в отношении вида деятельности "услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ"

По результатам выездной налоговой проверки ... инспекцией вынесено решение о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) в виде штрафа ... Этим же решением предпринимателю доначислены налог по УСН ... страховые взносы ... начислены соответствующие суммы пени на них.

Основанием для принятия ... решения послужили выводы инспекции о неправомерном применении предпринимателем патентной системы налогообложения в отношении ... выполненных услуг не относящихся к монтажным и электромонтажным работам.

... суды первой и апелляционной инстанций, отказывая предпринимателю ... пришли к выводу, что оказанные им в рамках указанных договоров услуги не относятся к виду деятельности "услуги по производству монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ", в отношении которого предприниматель вправе применять патентную систему налогообложения. ... к монтажным и электромонтажным работам относятся работы, представляющие собой первоначальную установку оборудования, монтаж систем, работы по подводке электросетей, а работы по техническому обслуживанию, ремонту и диагностике существующих систем не относятся к перечисленным в подпункте 13 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса видам деятельности. ... суды первой и апелляционной инстанций установили, что оказанные предпринимателем услуги ... связаны с техническим обслуживанием систем лифтовой диспетчерской сигнализации и связи ...

Поскольку спорные услуги не относятся к первоначальной установке оборудования, суды верно сочли, что эти услуги не являются монтажными и электромонтажными работами и, следовательно, не соответствуют виду деятельности, указанному в подпункте 13 пункта 2 статьи 346.43 Налогового кодекса, в отношении которого может применяться патентная система налогообложения. При таких обстоятельствах суды пришли к обоснованному выводу об отсутствии у предпринимателя оснований для применения патентной системы налогообложения по спорным услугам"

- **реализация полученных от переработки закупленной древесины пиломатериалов – это не бытовые услуги и не «изготовление столярных строительных деталей и изделий»**

Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа

от 01.03.2018 № Ф02-341/2018 по делу № А69-1523/2017:

“Суды пришли к выводу, что предприниматель неправомерно применял патентную систему налогообложения по видам деятельности бытовые услуги ... изготовление столярных строительных деталей и изделий ... в отношении доходов, ... в связи с чем допустил занижение и неуплату единого налога по УСН.

Заявитель кассационной жалобы полагает, что ... осуществлял деятельность по изготовлению столярных деталей и изделий ...

Нижестоящими судами установлено, что Маадыр С.К. ... применял УСН по виду деятельности "производство деревянных строительных конструкций и столярных изделий" (объект налогообложения - доходы); ... патентную систему налогообложения (далее - ПСН) по виду деятельности "бытовые услуги" и ... ПСН по виду деятельности "изготовление столярных строительных деталей и изделий".

Проанализировав реальные правоотношения ... суды установили, что ... документами предусмотрена передача товаров (в том числе дверей, бруса, доски обрезной и необрезной), обладающих родовыми признаками. Условиями договоров не определены конкретные виды работ, входящих в процесс изготовки передаваемого имущества, не определена цена этих работ и сроки их выполнения. ... является правильным вывод судов о том, что фактически работы не являлись предметом взаимоотношений сторон договоров - предприниматель осуществлял реализацию товаров собственного производства.

... суды ... пришли к обоснованным выводам, что спорные доходы являются доходами налогоплательщика от реализации товаров. Данные расходы подлежат включению в налоговую базу по УСН, их отнесение налогоплательщиком к деятельности по ПСН является ошибочным.

В связи с этим суд округа полагает правильными основанные на положениях пункта 1 статьи 346.14, пункта 1 статьи 346.15, пункта 1 статьи 346.20, пункта 1 статьи 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации выводы судов о занижении предпринимателем доходов для целей исчисления УСН и неуплате единого налога по налоговой ставке 6% а также правомерности начисления в связи с этим пеней и применения ответственности за неуплату налога."

- **розничная купля-продажа не должна иметь признаков поставки или оптовой торговли**
(подп. 5 п. 6 ст. 346.43 НК)

“6. Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

...

5) оптовой торговли, а также торговли, осуществляющей по договорам поставки;”

1 Основные критерии отличия розничной торговли - это:

- место передачи товара (объект торговой сети);
- конечная цель использования приобретаемого покупателем товара;
- одинаковая для всех покупателей цена товара.

2

Основное различие договоров розничной купли-продажи и поставки - в том, для какой цели приобретены товары у ИП:

- или для обеспечения собственного потребления покупателя;
- или для последующей перепродажи и получения прибыли от этого.

3

О ведении ИП оптовой торговли свидетельствует предварительное согласование существенных условий договора поставки (наименование и количество товара).

4

К сфере оптовой торговли относятся договоры:

1) в которых определяются:

- ассортимент товаров;
- сроки их поставки;
- порядок и форма расчетов за поставляемые товары;

2) по которым оформляются и передаются покупателям накладные.

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 22.12.2015 № 07АП-10532/2015
по делу № А67-1154/2015, оставленное без изменения постановлением Арбитражного суда
Западно-Сибирского округа от 29.04.2016 № Ф04-1176/2016:

“В НК РФ понятия договора купли-продажи и договора поставки не даны, следовательно, используются понятия гражданского законодательства.

...

Как правомерно отметил суд первой инстанции, основное различие данных видов договоров состоит в том, для какой цели приобретены товары у продавца: для обеспечения своей деятельности (собственного потребления) покупателя или для последующей перепродажи и получения прибыли от этой перепродажи.

...

Факторами, которые могут свидетельствовать о ведении продавцом оптовой торговли, выступают предварительное согласование существенных условий договора поставки (наименование и количество товара). Если в целях реализации товара, например, заключаются договоры, в которых определяются ассортимент товаров, сроки их поставки, порядок и форма расчетов за поставляемые товары, а также оформляются и передаются покупателям накладные, счета-фактуры, ведутся журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, то такая деятельность относится к предпринимательской в сфере оптовой торговли.

...

Судом установлено, что договоры, заключенные предпринимателем содержат специфические особенности, которые законодатель установил как характерные для договоров поставки, а именно: реализация товаров осуществлялась по предварительно согласованным заявкам, наименование, ассортимент, количество и цена товара, срок и место поставки определены в договорах и товарных накладных, доставка товаров осуществлялась транспортом заявителя в адрес покупателей, на оплату выставлялся счет, счет-фактура, в договорах предусмотрена ответственность сторон за нарушение условий договоров, оплата производилась в безналичном порядке путем перечисления денежных средств на расчетный счет индивидуального предпринимателя. Кроме того, контрагентами по указанным выше договорам выступали юридические лица, использующие поставляемый товар для осуществления уставной деятельности, а не для личных нужд.

Поскольку совокупность обстоятельств, установленных в ходе судебного разбирательства, позволяет квалифицировать договорные отношения, сложившиеся между предпринимателем и его контрагентами как отношения по договорам поставки, следовательно, вывод суда о том, что такая деятельность относится к предпринимательской деятельности в сфере оптовой торговли, является обоснованным."

Президиум ВАС РФ указал, что при квалификации спорных договоров судам необходимо исходить из признаков договора поставки, предусмотренных ст. 506 ГК РФ.

Постановление Пленума ВАС РФ от 22.10.1997 № 18:

"5. Квалифицируя правоотношения участников спора, судам необходимо исходить из признаков договора поставки, предусмотренных статьей 506 Кодекса, независимо от наименования договора, названия его сторон либо обозначения способа передачи товара в тексте документа.

При этом под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать в том числе приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (огртехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т.п.).

Однако в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже (параграф 2 главы 30 Кодекса)."

НК РФ не требует от ИП контролировать последующее использование покупателем приобретаемых товаров. Поэтому состав правонарушения возникает только при наличии умысла со стороны ИП при искажении фактических обстоятельств ведения предпринимательской деятельности.

Письмо Минфина России от 29.04.2016 № 03-11-12/25473:

“.. Кодекс не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров (для предпринимательской деятельности или для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью).”

Письмо Минфина России от 27.10.2023 № 03-11-11/102672:

“.. главой 26.5 “Патентная система налогообложения” Кодекса не установлено ограничений в части возможности применения ПСН при осуществлении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, осуществляющей по договорам розничной купли-продажи с юридическими лицами.

В этой связи в отношении предпринимательской деятельности по реализации товаров юридическим лицам по договорам розничной купли-продажи за наличный расчет, а также с использованием платежных карт при условии соблюдения положений главы 26.5 Кодекса индивидуальный предприниматель вправе применять ПСН."

ИП на ПСН вправе продавать товары юрлицам, в частности бюджетным организациям, по договорам розничной купли-продажи за наличный и безналичный расчет, а также с использованием платежных карт, если цели покупки не связаны с предпринимательской деятельностью.

[Письмо Минфина России от 09.02.2021 № 03-11-11/8265:](#)

“в отношении предпринимательской деятельности по реализации товаров юридическим лицам, в частности бюджетным организациям, по договорам розничной купли-продажи за наличный и безналичный расчет, а также с использованием платежных карт для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью, при условии соблюдения положений главы 26.5 Кодекса индивидуальный предприниматель вправе применять ПСН.”

Занижение физических показателей

Налогоплательщик утрачивает право на ПСН при нарушении требований:

- 1 по средней численности работников по трудовым и гражданско-правовым договорам – не более 15 человек по всем видам деятельности на ПСН (п. 5 ст. 346.43 НК);**

“5. При применении патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. При этом средняя численность наемных работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности, осуществляемых индивидуальным предпринимателем, в отношении которых применяется патентная система налогообложения.”

2

по физическим показателям, в числе которых на федеральном уровне:

- площадь торгового зала не более 150 кв. м – при розничной торговле через объекты стационарной торговой сети (подп. 3 п. 6 ст. 346.43 НК);**

"6. Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

"

3) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 квадратных метров;"

- площадь зала обслуживания – не более 150 кв. м при оказании услуг общепита (подп. 4 п. 6 ст. 346.43 НК);**

"6. Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

"

4) услуг общественного питания, оказываемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров;"

- **количество авто не более 20 - при грузо- и (или) пассажирских автоперевозках.**

“6. Патентная система налогообложения не применяется в отношении:

…

6) услуг по перевозке грузов и пассажиров индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;”

При розничной торговле через магазины и павильоны в составе торгового зала учитывается площадь (подп. 5 п.3 ст. 346.43 НК), в том числе арендуемая:

- под оборудование для выкладки/демонстрации товаров;
- под оборудование для расчетов и обслуживания покупателей;
- под контрольно-кассовые узлы и кассовые кабины;
- под рабочие места обслуживающего персонала;
- под проходы для покупателей.

В составе торгового зала не учитывается площадь:

- подсобных помещений;
- административно-бытовых помещений;
- помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

“3. В целях пункта 2 настоящей статьи используются следующие понятия:

...

5) площадь торгового зала - часть магазина, павильона, 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 арендаемая 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;”

При оказании услуг общепита в составе зала обслуживания учитывается

(подп. б п. 3 ст. 346.43 НК) площадь специально оборудованных в объекте общепита:

- помещений;
- открытых площадок,

предназначенных для:

- потребления кулинарной продукции, кондитерских изделий, покупных продуктов;
- проведения досуга.

“3. В целях пункта 2 настоящей статьи используются следующие понятия:

”

б) площадь зала обслуживания посетителей - 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;”

Фиктивные договоры субаренды не помогут «разделить» единое помещение на два разных объекта общепита.

Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2023 № 08АП-8883/2023,
08АП-8533/2023 по делу № А75-4589/2023, оставленное без изменения постановлением
Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.01.2024 № Ф04-7295/2023.

“предприниматель, являющийся в проверяемом периоде обладателем двух патентов ...
неправомерно применял патент ... ввиду несоответствия площади зала обслуживания
заявленному виду деятельности.

...

Патентная система налогообложения применяется в отношении видов
предпринимательской деятельности, исчерпывающей перечень которых определен
в пункте 2 статьи 346.43 НК РФ.

... услуги общественного питания оказывались предпринимателем по одному и тому же адресу ... вместе с тем, в период с 01.01.2021 по 30.06.2021 по указанному адресу по утверждению предпринимателя находилось два объекта общественного питания площадью 48 кв. м и 49 кв. м соответственно, а с 01.07.2021 по 31.12.2021 по указанному адресу находился уже один объект общественного питания площадью 100 кв. м.

... если используемые в предпринимательской деятельности объекты организации общественного питания в инвентаризационных документах не разделены, то их следует рассматривать как один объект организации общественного питания и при определении площади зала обслуживания посетителей учитывать общую площадь залов обслуживания посетителей.

...

Инспекция установила, что ... предприниматель отражал используемый им объект как единое помещение площадью 100 кв. м. Ни в ходе налоговой проверки, ни в суд заявителем не представлено доказательств, свидетельствующих о том, что ... указанное помещение в установленном порядке было реконструировано и являлось двумя разными объектами общественного питания.

Предпринимателем не представлено доказательств отражения в инвентаризационных документах на указанное помещение его разделение на два отдельных помещения.

Налоговым органом также установлено, что на указанном объекте общественного питания ... было установлено два аппарата контрольно-кассовой техники ... по одной онлайн-кассе проходит оплата только напитков, по второй онлайн-кассе - только еды, что подтверждает вывод инспекции о фактическом разделении помещений на два отдельных зала обслуживания, а не на два различных объекта общественного питания.

Ссылка заявителя на два разных договора субаренды двух помещений площадью 49 кв. м и 48 кв. м соответственно ... отклонена судом первой инстанции, поскольку из ... указанных договоров также следует, что помещения предоставлены "для использования под шашлычную", а не для разных объектов общественного питания. Формальное оформление договоров субаренды на части одного помещения, используемого под один объект общественного питания, не может свидетельствовать о том, что в указанном помещении осуществлялась деятельность двух различных объектов общественного питания.

При таких обстоятельствах судом первой инстанции признаны верными выводы инспекции о том, что получение предпринимателем патента ... по виду деятельности "Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания не более 50 кв. м по каждому объекту организации общественного питания" являлось неправомерным, так как по указанному в патенте адресу им осуществлялся иной вид деятельности - "Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания выше 50 кв. м, но не более 150 кв. м, по каждому объекту организации общественного питания".

Принимая во внимание нахождение предпринимателя ... помимо ПСН еще и на УСН, инспекция произвела доначисление УСН ... исходя из отсутствия у ... предпринимателя права на получение патента ...".

**Каждый регион вправе устанавливать свои лимиты для физических показателей, кроме общероссийских лимитов по НК, но не противоречащие НК (подп. 2.1 п. 8 ст. 346.43 НК).
Это касается видов деятельности, поименованных в таблице.**

Вид деятельности	Какой показатель может ограничить субъект РФ
Сдача в аренду или внаем: <ul style="list-style-type: none">• жилых помещений;• нежилых помещений (включая выставочные залы и склады);• земельных участков	Общую площадь сдаваемых в аренду или внаем помещений и/или земельных участков
Оказание услуг по автотранспортным грузо- и пассажироперевозкам	Общее количество автотранспортных средств
Оказание услуг по грузо- и пассажироперевозкам водным транспортом	Общее количество судов
Торговля в розницу через стационарные объекты с торговыми залами	<ul style="list-style-type: none">• Общее количество стационарных объектов торговли.• Общую площадь стационарных объектов торговли.• Площадь торгового зала стационарного объекта

Вид деятельности	Какой показатель может ограничить субъект РФ
Торговля в розницу через стационарные объекты без торговых залов	<ul style="list-style-type: none"> Общее количество стационарных объектов торговли. Общую площадь стационарных объектов торговли
Торговля в розницу через нестационарные объекты	<ul style="list-style-type: none"> Общее количество нестационарных объектов торговли. Общую площадь нестационарных объектов торговли
Услуги общественного питания на объектах общепита	<ul style="list-style-type: none"> Общее количество объектов общепита. Общую площадь объектов общепита. Площадь зала обслуживания посетителей в объекте общепита
Услуги общественного питания на объектах общепита без зала обслуживания посетителей	<ul style="list-style-type: none"> Общее количество объектов общепита. Общую площадь объектов общепита
Иные виды предпринимательства, подпадающие под ПСН	<ul style="list-style-type: none"> Иные физические показатели по соответствующим видам предпринимательства

“8. Субъекты Российской Федерации вправе:

...

2.1) устанавливать следующие ограничения для применения патентной системы налогообложения: по общей площади сдаваемых в аренду (наем) собственных или арендованных жилых помещений и (или) нежилых помещений (включая выставочные залы, складские помещения), земельных участков - по виду предпринимательской деятельности, указанному в подпункте 19 пункта 2 настоящей статьи;

по общему количеству автотранспортных средств и судов водного транспорта - по видам предпринимательской деятельности, указанным в подпунктах 10, 11, 32 и 33 пункта 2 настоящей статьи;

по общему количеству объектов стационарной и нестационарной торговой сети и объектов организации общественного питания и (или) их общей площади - по видам предпринимательской деятельности, указанным в подпунктах 45 - 48 пункта 2 настоящей статьи;

по размеру площади торгового зала и (или) зала обслуживания посетителей объектов стационарной торговой сети и объектов организации общественного питания - по видам предпринимательской деятельности, указанным в подпунктах 45 и 47 пункта 2 настоящей статьи;

по иным физическим показателям, характеризующим виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения

в соответствии с подпунктом 2 настоящего пункта;"

Если в региональном законе прописано, что потенциальный доход установлен на 1 кв. м площади торгового объекта или объекта общепита, в заявлении на патент указывается общая площадь объекта.

[Письмо Минфина России от 02.04.2021 № 03-11-06/24241:](#)

“субъекты Российской Федерации вправе устанавливать размеры ПВД по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется ПСН, на единицу любого физического показателя, характеризующего конкретный вид деятельности, в том числе на 1 квадратный метр площади объекта стационарной торговой сети, на 1 квадратный метр площади объекта организации общественного питания, или на 1 квадратный метр площади торгового зала объекта стационарной торговой сети, на 1 квадратный метр площади зала обслуживания посетителей объекта организации общественного питания.

Законом Калужской области от 25.10.2012 N 328-ОЗ "О патентной системе налогообложения" размер ПВД по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, установлен на 1 квадратный метр площади объекта стационарной торговой сети, а по услугам общественного питания, оказываемым через объекты организации общественного питания, на 1 квадратный метр объекта организации общественного питания.

Соответственно, при подаче налогоплательщиком заявления на получение патента и при расчете ПВД по розничной торговле, осуществляемой через объект стационарной торговой сети, имеющий торговый зал, указывается общая площадь объекта стационарной торговой сети.

Если индивидуальный предприниматель часть площади объекта стационарной торговой сети использует для розничной торговли, а часть этого же объекта сдает в аренду или использует в иной предпринимательской деятельности, то размер ПВД по розничной торговле определяется исходя из общей площади объекта стационарной торговой сети, используемой в розничной торговле, а предпринимательская деятельность с использованием другой части указанного объекта облагается налогом в рамках применяемой для этой деятельности системы налогообложения (ПСН, упрощенная система налогообложения или общий режим налогообложения)."

Необходимо соблюдать ограничения, установленные региональным законодательством, показатели там могут быть ниже указанных в НК.

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа
от 24.06.2024 № Ф06-3814/2024 по делу № А65-28525/2023:

"В адрес налогового органа ... поступило заявление предпринимателя на получение патента на право применения патентной системы налогообложения ... с указанием площади зала обслуживания 68,5 кв. м.

На территории Республики Татарстан ПСН введена Законом Республики Татарстан от 29.09.2012 № 65-ЗРТ ... был установлен вид предпринимательской деятельности "Услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания".

Дробление

НК устанавливает размер налоговых платежей исходя из реальных показателей деятельности плательщика.

[Письмо Минфина России от 12.03.2024 № 03-02-08/21786:](#)

“положения Кодекса определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика”

Налогоплательщик и его взаимозависимые лица должны самостоятельно вести свою хозяйственную деятельность и полностью платить налоги, относящиеся к ней.

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713 по делу № А66-1735/2019:

“сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение УСН данными лицами, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности. Однако действия, направленные в обход ... ограничений ... могут быть квалифицированы в качестве злоупотребления правом.”

Занижение налоговой базы или суммы налога к уплате не допускается независимо от того, какие фиктивные операции для этого применены - например, дробление (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

"1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика."

Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@:

"Данные положения следует применять в случае доказывания умышленных действий самого налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений .. в целях уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом

налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неудержанию (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом.

Характерными примерами такого "искажения" являются: создание схемы "дробления бизнеса", направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения"

Письмо ФНС России от 09.08.2024 № СД-4-7/9113:

"Занижение налогоплательщиками суммы налогов к уплате посредством "дробления бизнеса" представляет собой один из способов неправомерной неуплаты налогов, противоправность которого следует из пункта 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Использование схем "дробления бизнеса" порождает занижение налогов по общей системе налогообложения (налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, страховых взносов), которое достигается в результате искусственного распределения налогоплательщиком получаемых доходов, основных средств, персонала между зависимыми обществами и индивидуальными предпринимателями, применяющими специальные налоговые режимы. При этом фактически деятельность такого налогоплательщика, в силу значительности своего объема, не отвечает (перестала отвечать) ограничениям,

установленным Налоговым кодексом Российской Федерации для применения специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства.

Понятие “дробления бизнеса” не закреплено в НК РФ и не установлено налоговым законодательством, в том числе ст. 6 для целей налоговых проверок.

Письмо Минфина России от 12.03.2024 N 03-02-08/21786:

“Минфин России в рамках своей компетенции сообщает, что понятие “дробление бизнеса” в Кодексе отсутствует.”

Письмо ФНС России от 22.08.2024 N ЗГ-2-2/12008@:

“Понятие дробления бизнеса, предусмотренное пунктом 1 части 1 статьи 6 Закона N 176-ФЗ, ... не имеет цели установления правил, касающихся стандарта доказывания в налоговых спорах, в том числе посредством введения новых правовых институтов, равно как и инициирования налоговых проверок с применением новых подходов к доказыванию признаков дробления бизнеса.”

п. 3 Рекомендаций по применению налоговой амнистии дробления бизнеса,
направленных письмом ФНС России от 18.10.2024 № СД-4-2/11836@:

“3.

*Закон № 176-ФЗ не устанавливает новых правил, касающихся стандарта доказывания
в налоговых спорах фактов дробления бизнеса.”*

В целом при налоговых проверках и судебных спорах под дроблением бизнеса понимают умышленные и согласованные действия организаций и ИП на спецрежимах по снижению налоговых платежей путем фиктивного распределения между собой доходов, персонала и основных средств с целью не превысить лимиты по спецрежимам и сохранить налоговые льготы.

Правонарушением в виде дробления считается умышленное получение сторонами налоговой экономии в результате их виновных согласованных действий, направленных исключительно на достижение налоговой выгоды путем неправомерного применения налоговых спецрежимов.

п. п. 11, 12 Обзора практики применения арбитражными судами положений
законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности
налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023):

"11. При квалификации модели ведения хозяйственной деятельности судам следует оценивать, была ли она направлена на неправомерное применение специальных режимов налогообложения.

... при оценке налоговых последствий "дробления" следует устанавливать имело место разделение бизнеса, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды, или имела место обусловленная разумными экономическими причинами оптимизация деятельности ...

Определяющим при этом является то, направлены рассматриваемые действия на обеспечение самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или имело место формальное прикрытие единой экономической деятельности.

12. Суд пришел к выводу о правомерности применения специального налогового режима участниками группы компаний, поскольку создание нескольких организаций одним учредителем обусловлено целями делового характера и не связано с намерением получить налоговую выгоду.

”

Исходя из положений пункта 1, подпункта 1 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса применение специального налогового режима (УСН) является допустимым, если каждый из участников группы компаний осуществляет самостоятельную экономическую деятельность, а разделение хозяйственных операций между ними обусловлено целями делового характера.”

Основные признаки дробления бизнеса указаны в многочисленных письмах ФНС, например, от 11.08.2017 № СА-4-7/15895, от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060, от 22.08.2024 № ЗГ-2-2/12008 и т.п.

Также ФНС регулярно рассыпает обзоры судебных дел по дроблению, и аналитические материалы на их основе (письма ФНС от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051, от 11.08.2017 № СА-4-7/15895, от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060)

Основной критерий анализа на предмет "дробления бизнеса" – квалификация операций взаимозависимых фирм и ИП с точки зрения действительного экономического смысла.

п. п. 3, 7 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53:

№3. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

...

7. Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции."

п. 77 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25:

"77. ...

Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи."

п. 2 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@:

"2. Положения пунктов 1 и 2 статьи 54.1 Кодекса в их нормативном единстве с положением подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Кодекса, предусматривающим право налоговых органов изменять юридическую квалификацию сделок, совершенных налогоплательщиком, его статус и характер деятельности, устанавливают ряд критериев оценки операций,

отраженных налогоплательщиками в целях налогообложения:

- а) реальность операции, то есть имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком;*
- б) исполнение обязательства надлежащим лицом;*
- в) действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;*
- г) наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (деловая цель).*

Искажение сведений об операциях может быть произведено путем отражения в учете фактов, не имевших места в действительности, а также путем ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности, или, напротив, посредством сокрытия (неотражения) фактов и (или) занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Применение указанных критериев означает, в частности, что нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат.

Реально совершенные операции оцениваются на предмет их соответствия остальным критериям. Документы, предоставляемые налогоплательщиком в подтверждение права на уменьшение налоговой обязанности, должны отражать достоверную информацию о реальной операции в соответствии с ее действительным экономическим смыслом; обязанность по документальному подтверждению операций возложена на налогоплательщика."

Формальное разделение площадей магазина с взаимозависимыми ИП – это попытка получить необоснованную налоговую выгоду.

Определение Верховного Суда РФ от 11.04.2022 № 304-ЭС22-3189 по делу № А75-20885/2020:

“... в результате создания схемы “дробления бизнеса” путем формального разделения площадей магазина с взаимозависимыми лицами, которые осуществляли аналогичный вид деятельности в одном торговом объекте, обществом получена необоснованная налоговая выгода с целью сохранения права на применение специального налогового режима (патентной системы налогообложения).

Как указал суд, торговая площадь магазина ... представляла собой единый торговый зал с одной кассовой зоной, позднее предприниматель перешел на патентную систему налогообложения перезаключив договор аренды с собственником здания с меньшей площадью; незадолго до этого Оседло Н.Б. и Оседло М.В. зарегистрировались в качестве предпринимателей, арендовав площадь в том же магазине.

При этом торговые площади не были обособлены друг от друга, не имели капитальных перегородок; помещение представляло собой единый торговый зал с одной кассовой зоной; платежный терминал в проверяемом периоде установлен только у заявителя; на весь торговый зал установлен один прибор учета электроэнергии, оплату за потребленное электричество вносил только предприниматель. Товары для реализации ... приобретались заявителем, им же оплачивались все расходы по транспортировке товаров. Кроме того, предприниматель имеет единственный открытый расчетный счет, использовавшийся для получения доходов от розничной торговли, у Оседло Н.Б. счетов не имелось, доходы Оседло М.В. поступали от иного вида деятельности-оказания услуг общественного питания."

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа

от 10.12.2021 № Ф04-7203/2021 по делу № А75-20885/2020:

“основанием для доначисления единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, соответствующих сумм пени, штрафа послужил вывод налогового органа о неправомерном применении Предпринимателем патентной системы налогообложения при осуществлении розничной продажи товара ... ввиду создания схемы “дробление бизнеса” путем формального разделения площадей магазина с взаимозависимыми лицами (супругой .. и сыном ...), которые осуществляли аналогичный вид деятельности в одном торговом объекте.

... арбитражный суд первой инстанции ... признал обоснованными выводы налогового органа о неправомерном применении Предпринимателем патентной системы налогообложения, поскольку деление им торговой площади магазина “Сафари” с взаимозависимыми лицами осуществлено с единственной целью - искажение сведений об объектах налогообложения, в связи с чем суд пришел к выводу о законности оспариваемого решения.

... арбитражный суд апелляционной инстанции ... согласился с выводом Инспекции и суда первой инстанции о неправомерном применении Предпринимателем патентной системы налогообложения.

... торговый зал общей площадью 150 кв. м, который ранее арендовал ИП Оседло В.И., передан в аренду трем арендаторам - членам одной семьи ... с торговой площадью 50 кв. м у каждого.

...

В обоснование вывода о неправомерном применении Предпринимателем патентной системы налогообложения Инспекция ссылалась на ряд обстоятельств, которые в совокупности указывают на создание им схемы "дробление бизнеса" путем формального разделения площадей магазина между взаимозависимыми лицами (в частности, помещения не были обособлены друг от друга, в том числе не имели капитальных перегородок; помещение представляло собой единый торговый зал с одной кассовой зоной; платежный терминал в магазине "Сафари" в проверяемом периоде установлен только у ИП Оседло В.И.; на весь торговый зал № 2 (магазин "Сафари") был установлен один прибор учета электроэнергии, оплату за потребленное электричество вносил только Предприниматель ... товары (обувь, текстиль, спортивные товары, хозяйственные товары, сумки и др.) для реализации в магазине ... приобретались ИП Оседло В.И., им же оплачивались все расходы по транспортировке товаров; ИП Оседло М.В. имеет единственный открытый расчетный счет, использовавшийся для получения доходов от розничной торговли, у ИП Оседло Н.Б. счетов не имелось, доходы ИП Оседло М.В. поступали от иного вида деятельности - оказания услуг общественного питания).

... торговая площадь магазина ... представляла собой единый торговый зал с одной кассовой зоной, возможностью приобретения товаров разного назначения в "одну корзину" и возможностью свободного перемещения по всей торговой площаи магазина ...

обстоятельства перехода Предпринимателя на патентную систему налогообложения - перезаключение договора с собственником здания на аренду того же самого торгового зала, но с меньшей площадью, регистрацию накануне в качестве индивидуальных предпринимателей супруги и сына и получение ими патентов на аналогичный вид деятельности

суды пришли к верному выводу об искажении Предпринимателем сведений о торговой площаи магазина "Сафари", на которой осуществляется деятельность по розничной продаже товара, что исключает возможность применения им специального налогового режима в виде патентной системы налогообложения."

Если у ИП нет оборудования, производственных помещений, транспорта для выполнения договорных обязательств, то скорее всего имеет место дробление.

Постановление Арбитражного суда Московского округа
от 27.12.2023 № Ф05-31901/2023 по делу № А40-2566/2023:

“суды сделали обоснованный вывод о том, что спорные индивидуальные предприниматели являются специально созданными лицами, для возможности применения специальных режимов налогообложения как ими самими (патентной системы налогообложения), так и Налогоплательщиком (упрощенной системы налогообложения), в целях занижения сумм налогов, фактически подлежащих уплате в бюджет. Поскольку между Обществом и спорными индивидуальными предпринимателями заключались договоры комиссии, данные обстоятельства позволили Заявителю учитывать в составе доходов при определении налоговой базы по упрощенной системе налогообложения не всю сумму полученного дохода, а только сумму комиссионного вознаграждения в силу положений статьи 251 НК РФ.