**7.1.1. ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЕНВД**

**УСЛУГА ДОЛЖНА БЫТЬ ПРЕДУСМОТРЕНА ОКУН**

 С 1 января 2017 г. внесены изменения в пп. 1 п. 2 ст. 346.26, ст. 346.27 НК РФ. См. п. п. 4, 5 ст. 1, ст. 2 Федерального закона от 03.07.2016 N 248-ФЗ.

На ЕНВД могут переводиться только те услуги, которые относятся к группе услуг под кодом 010000 "Бытовые услуги" ОКУН (пп. 1 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

На это обращают внимание в своих разъяснениях и контролирующие органы (Письма Минфина России от 28.02.2013 N 03-11-11/84, от 08.02.2013 N 03-11-12/18, от 30.08.2012 N 03-11-11/264, от 08.08.2012 N 03-11-10/34 (доведено до сведения налогоплательщиков Письмом ФНС России от 29.08.2012 N ЕД-4-3/14243@), от 25.07.2012 N 03-11-11/217, от 20.07.2012 N 03-11-06/3/51, от 15.06.2012 N 03-11-11/189, от 03.05.2012 N 03-11-11/142, от 14.07.2011 N 03-11-11/182, от 14.07.2011 N 03-11-06/3/84, от 24.06.2011 N 03-11-11/160, от 24.12.2010 N 03-11-11/331, от 31.08.2010 N 03-11-11/229, от 07.05.2010 N 03-11-11/130, от 16.03.2010 N 03-11-06/3/38, от 15.01.2010 N 03-11-10/04, ФНС России от 13.10.2010 N ШС-37-3/13250, УФНС России по г. Москве от 17.08.2009 N 16-15/084833).

В частности, согласно ОКУН подгруппами бытовых услуг являются:

- ремонт, окраска и пошив обуви (код 011000);

- ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий (код 012000);

- ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий (код 013000);

- ремонт мебели (код 014000);

- химическая чистка и крашение, услуги прачечных (код 015000);

- ремонт и строительство жилья и других построек (за исключением услуг по строительству индивидуальных домов) (код 016000);

- услуги фотоателье и фото- и кинолабораторий, транспортно-экспедиторские услуги (код 018000);

- услуги бань, душевых и саун. Парикмахерские и косметические услуги, оказываемые организациями коммунально-бытового назначения. Услуги предприятий по прокату. Ритуальные, обрядовые услуги (код 019000).

*Например, организация "Альфа" осуществляет предпринимательскую деятельность по оказанию услуг бани. В бане есть кабинет, в котором организация оказывает услуги маникюра и педикюра.*

*Согласно ОКУН услуги маникюра и педикюра (коды 019328, 019330) включены в подгруппу "Услуги бань, душевых и саун. Парикмахерские и косметические услуги, оказываемые организациями коммунально-бытового назначения. Услуги предприятий по прокату. Ритуальные, обрядовые услуги" (код 019000), которая, в свою очередь, включена в группу "Бытовые услуги" (код 010000). Следовательно, услуги бани, маникюра и педикюра, оказываемые населению организацией "Альфа", являются бытовыми услугами.*

Отметим, что некоторые виды услуг могут быть исключены или, наоборот, добавлены. Так, например, с 1 января 2013 г. Приказом Росстандарта от 12.12.2012 N 1880-ст в ОКУН внесены Изменения N 13/2012 ОКУН, в соответствии с которыми из перечня услуг под кодом 010000 "Бытовые услуги" ОКУН был исключен ряд услуг, отнесенных к медицинским согласно Приказу Минздравсоцразвития России от 27.12.2011 N 1664н "Об утверждении Номенклатуры медицинских услуг" (Письмо ФНС России от 26.12.2013 N ГД-4-3/23462@).

А с 1 января 2014 г. Приказом Росстандарта от 17.10.2013 N 1166-ст в состав бытовых услуг добавлены некоторые виды деятельности, в частности:

- гигиенический массаж лица и шеи, включая эстетический, стимулирующий, дренажный, аппаратный массаж, СПА-массаж;

- косметический комплексный уход за кожей лица и шеи, включая тестирование кожи, чистку, косметическое очищение, глубокое очищение, тонизирование, гигиенический массаж, маску, защиту, макияж, подбор средств для домашнего ухода и др.

Как видим, перечень видов деятельности, относящихся к бытовым услугам по ОКУН, довольно часто меняется. В связи с этим во избежание споров с налоговыми органами рекомендуем вам регулярно проверять, относится ли оказываемая вами услуга к бытовой согласно действующей редакции ОКУН.

Однако суды могут отнести деятельность, не поименованную в ОКУН, к бытовым услугам исходя из совокупности осуществляемых операций. Так, ФАС Северо-Западного округа указал, что услуги по монтажу и установке домофонов могут быть отнесены к бытовым услугам (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.05.2013 N А26-7028/2012 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 10.10.2013 N ВАС-13567/13)). Суд с учетом положений п. 7 ст. 3 НК РФ пришел к такому выводу исходя из того, что данная деятельность состояла из совокупности отдельных услуг, которые сами по себе охватываются понятием "бытовые услуги". В частности, речь идет о "ремонте и техническом обслуживании бытовой радиоэлектронной аппаратуры" (код 013100 ОКУН), "изготовлении и ремонте металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц" (код 013413 ОКУН) и др.

Стоит учитывать, что для целей исчисления ЕНВД не все виды услуг, поименованных в ОКУН, относятся к бытовым услугам. Так, согласно абз. 7 ст. 346.27 НК РФ не относятся к бытовым услугам услуги ломбардов и услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств. Однако последние облагаются ЕНВД в рамках самостоятельного вида деятельности.

Иногда в ОКУН сложно найти код, наименование услуг по которому полностью соответствовало бы наименованию вашего вида деятельности. Возникает вопрос: как в такой ситуации определить, являются ли ваши услуги бытовыми? В представленной ниже таблице приведены мнения контролирующих органов и судебные решения по вопросу отнесения отдельных видов деятельности к бытовым услугам.

Таблица

Определение кода ОКУН для применения ЕНВД по бытовым услугам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид деятельности | Является бытовой услугой | Не является бытовой услугой |
| Услуги по установке кондиционеров <\*> | Письма Минфина России от 18.09.2013 N 03-11-06/3/38630, от 19.10.2009 N 03-11-11/198 | Письмо Минфина России от 27.06.2012 N 03-11-11/192 |
| Услуги по установке кодовых замков и домофонов в многоквартирных домах | Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.05.2013 N А26-7028/2012 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 10.10.2013 N ВАС-13567/13) | Письмо ФНС России от 06.03.2013 N ЕД-2-3/154@ |

--------------------------------

<\*> Отметим, что согласно ОКУН группировка 013300 "Ремонт бытовых приборов" включает также услуги по установке и техническому обслуживанию. Следовательно, деятельность по установке кондиционеров можно прямо отнести к оказанию бытовых услуг по коду 013355 "Ремонт комнатных кондиционеров воздуха" ОКУН. Однако контролирующие органы учитывают эти положения не во всех своих разъяснениях.

Однако обратите внимание на то, что Минфин России за подобными разъяснениями рекомендует обращаться в Росстандарт (ранее - Ростехрегулирование) и Росстат (Письма от 03.07.2012 N 03-11-11/198, от 03.05.2012 N 03-11-11/142, от 23.04.2012 N 03-11-11/134, от 14.07.2011 N 03-11-06/3/84, от 14.07.2011 N 03-11-11/182, от 26.10.2010 N 03-11-06/3/148, от 17.06.2010 N 03-11-06/3/86, от 16.06.2009 N 03-11-09/213, от 08.06.2009 N 03-11-09/199). Именно на эти органы возложены обязанности по предоставлению организациям и физическим лицам информации, касающейся общероссийских классификаторов и внесенных в них изменений (п. 10 Положения о разработке, принятии, введении в действие, ведении и применении общероссийских классификаторов технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 10.11.2003 N 677 "Об общероссийских классификаторах технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области").

**7.1.2. КТО МОЖЕТ БЫТЬ ЗАКАЗЧИКОМ (ПОЛУЧАТЕЛЕМ)**

**БЫТОВЫХ УСЛУГ ДЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ЕНВД**

**(ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА, ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА,**

**ИНДИВИДУАЛЬНЫЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛИ)**

Напомним, что для применения ЕНВД бытовая услуга должна быть оказана физическому лицу (пп. 1 п. 2 ст. 346.26, абз. 7 ст. 346.27 НК РФ). То есть ее конечным потребителем должно являться именно физическое лицо.

Следовательно, если потребителем бытовых услуг выступает юридическое лицо, то "вмененку" в отношении них применять нельзя. Они должны облагаться налогами в рамках общей или упрощенной системы налогообложения.

К такому же выводу приходят контролирующие органы (Письма Минфина России от 08.08.2012 N 03-11-10/34 (доведено до сведения налоговых органов и налогоплательщиков Письмом ФНС России от 29.08.2012 N ЕД-4-3/14243@), от 25.07.2012 N 03-11-11/217, от 20.07.2012 N 03-11-06/3/51, от 03.07.2012 N 03-11-11/198, от 15.06.2012 N 03-11-11/189, от 14.02.2012 N 03-11-06/3/9, от 28.07.2011 N 03-11-11/198, от 27.07.2011 N 03-11-06/3/88, от 13.01.2010 N 03-11-06/3/1).

С этим соглашаются и суды (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 08.04.2013 N Ф03-338/2013 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 09.08.2013 N ВАС-9998/13), ФАС Поволжского округа от 12.02.2013 N А06-1520/2012, ФАС Волго-Вятского округа от 10.09.2012 N А43-31266/2011, от 20.07.2012 N А28-8169/2011).

На практике часто возникает вопрос: можно ли применять ЕНВД, если потребителем бытовых услуг является индивидуальный предприниматель?

При ответе на него Минфин России делает акцент на цели, для которой услуга приобретается: удовлетворение личных потребностей или использование в предпринимательской деятельности. Так, в первом случае оказание бытовых услуг может переводиться на ЕНВД. Во втором - оснований для применения "вмененки" по такому виду деятельности нет (Письмо Минфина России от 30.07.2007 N 03-11-04/3/304 (п. 1)).

К аналогичному выводу приходят и судьи (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 20.07.2012 N А28-8169/2011, ФАС Дальневосточного округа от 03.03.2008 N Ф03-А51/08-2/371).

Также, по мнению чиновников, цель имеет значение, даже если услуги оказываются физическим лицам, у которых нет статуса предпринимателя, но они планируют начать коммерческую деятельность. Если услуги приобретаются указанным лицом не для бытовых или других личных потребностей, а для будущей предпринимательской деятельности, то они не могут переводиться на ЕНВД. К этому выводу пришел Минфин России в отношении услуг по строительству и разработке проектно-сметной документации на строительство магазинов, кафе и других объектов (Письмо от 26.12.2008 N 03-11-04/3/574).

Нередко бытовые услуги оказываются как физическим, так и юридическим лицам или предпринимателям (для ведения предпринимательской деятельности). В таком случае бытовые услуги, которые оказаны физическим лицам, могут быть переведены на ЕНВД. А в отношении остальных услуг должна применяться общая или упрощенная система налогообложения. В связи с этим нужно вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (Письма Минфина России от 08.08.2012 N 03-11-10/34 (доведено до сведения налоговых органов и налогоплательщиков Письмом ФНС России от 29.08.2012 N ЕД-4-3/14243@), от 25.07.2012 N 03-11-11/217).

*Примечание*

*О том, как вести раздельный учет при совмещении режима ЕНВД с другими системами налогообложения, читайте в гл. 6 "Раздельный учет".*

В заключение отметим, что разъяснения контролирующих органов и судебные акты, которые рассмотрены в настоящем разделе, приняты на основании редакции Налогового кодекса РФ, действовавшей до 1 января 2013 г. В тот период при соблюдении требований гл. 26.3 НК РФ применение ЕНВД было обязательным. Однако полагаем, что содержащиеся в этих разъяснениях и судебных актах выводы в части применения (неприменения) ЕНВД в отношении бытовых услуг актуальны и в настоящий момент.

**СИТУАЦИЯ: Можно ли применять ЕНВД, если заказчиком бытовых услуг является юридическое лицо (индивидуальный предприниматель), а фактическим потребителем - физическое лицо?**

Иногда организации и индивидуальные предприниматели заказывают бытовые услуги в пользу физических лиц. Например, работодатели могут заказывать такие услуги в пользу своих работников, а органы государственной власти или местного самоуправления - в пользу малоимущих слоев населения и иных социальных групп.

Возникает вопрос: можно ли применять ЕНВД, если договор на оказание бытовых услуг заключен с юридическим лицом (индивидуальным предпринимателем), но сами услуги оказываются непосредственно физическому лицу?

Напомним, что на ЕНВД могут переводиться платные бытовые услуги, оказываемые физическим лицам и предусмотренные ОКУН (пп. 1 п. 2 ст. 346.26, абз. 7 ст. 346.27 НК РФ). Как видно, Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что бытовые услуги должны оказываться физическим лицам. То есть "вмененка" может применяться только в отношении тех услуг, конечными потребителями которых являются эти лица.

В то же время Налоговый кодекс РФ не содержит указаний на то, кто должен быть заказчиком бытовых услуг (лицом, с которым заключается договор). Также в нем нет конкретных требований к оформлению отношений по оказанию названных услуг для целей применения ЕНВД.

Как правило, бытовые услуги оказываются в рамках договоров бытового подряда или возмездного оказания услуг (ст. ст. 730, 779 ГК РФ).

Отметим, что договор бытового подряда предполагает выполнение работ, удовлетворяющих бытовым и иным личным потребностям заказчика (ст. 730 ГК РФ). То есть если бытовые услуги оказываются в рамках такого договора, то для целей применения ЕНВД он должен быть заключен с физическим лицом.

В то же время стороны вправе заключить любой договор, не противоречащий требованиям законодательства (ст. ст. 421, 422 ГК РФ). Поэтому в рамках, например, договора возмездного оказания услуг на исполнителя может быть возложена обязанность оказать бытовую услугу (выполнить соответствующую работу) не заказчику, а указанному или не указанному в договоре физическому лицу - потребителю услуги (п. 1 ст. 430 ГК РФ). В таком случае оплату услуги по договору осуществляет заказчик - юридическое лицо (индивидуальный предприниматель).

Из этого следует, что для применения ЕНВД в отношении бытовых услуг не имеет значения то, с кем заключен договор (за исключением договора бытового подряда) на оказание бытовых услуг: непосредственно с физическим лицом - потребителем услуги или же с иными лицами (в том числе с органами государственной власти или местного самоуправления). Главное - конечным потребителем услуги должно быть физическое лицо.

Аналогичного подхода придерживается Президиум ВАС РФ (п. 6 Информационного письма от 05.03.2013 N 157).

Нижестоящие суды руководствуются теми же выводами. Если конечным потребителем услуг является физическое лицо, то не имеет значения, является данное лицо стороной договора или третьей стороной, в пользу которой договор заключен (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.09.2013 N А33-17170/2012).

Однако у контролирующих органов противоположное мнение. Так, из разъяснений Минфина России следует, что ЕНВД может применяться, только если бытовые услуги оказываются в рамках заключенного с физическим лицом договора бытового подряда. При этом для чиновников не имеет значения факт оказания услуг непосредственно физическим лицам по договорам, заключенным с юридическими лицами (Письма Минфина России от 13.05.2010 N 03-11-06/3/72, ФНС России от 07.11.2011 N ЕД-4-3/18522@).

Финансовое ведомство в обоснование своих выводов ссылается на Правила бытового обслуживания населения в Российской Федерации, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 15.08.1997 N 1025. Согласно абз. 4 п. 1 Правил они распространяются на отношения, вытекающие из договоров бытового подряда и договоров возмездного оказания бытовых услуг. Напомним, что для целей применения ЕНВД договор бытового подряда должен быть заключен с заказчиком - физическим лицом (ст. 730 ГК РФ).

Вместе с тем полагаем, что данная позиция не вполне корректна, поскольку абз. 2 п. 1 Правил предусматривает, что физическое лицо признается потребителем бытовых работ (услуг) и в том случае, если оно только использует их для удовлетворения своих бытовых, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с предпринимательской деятельностью, не являясь при этом заказчиком.

Таким образом, возможно, вы применяете ЕНВД в отношении бытовых услуг, заказчиками которых являются индивидуальные предприниматели (юридические лица), но оказаны они непосредственно физическим лицам. В этом случае у налоговиков могут возникнуть претензии относительно правомерности применения "вмененки". Однако, учитывая рекомендации Президиума ВАС РФ, судьи в подобном споре, скорее всего, поддержат вас. Вместе с тем в данном случае все же не стоит называть договоры, заключенные с юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, договорами бытового подряда.

В заключение отметим, что разъяснения контролирующих органов, а также судебные акты, которые рассмотрены в настоящем разделе, приняты на основании редакции Налогового кодекса РФ, действовавшей до 1 января 2013 г. В тот период при соблюдении требований гл. 26.3 НК РФ применение ЕНВД было обязательным. Однако полагаем, что содержащиеся в этих разъяснениях и судебных актах выводы в части применения (неприменения) ЕНВД в отношении бытовых услуг актуальны и в настоящий момент.

 *Путеводитель по налогам. Практическое пособие по ЕНВД {КонсультантПлюс}*