Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 10 мая 2011 г. N КЕ-4-3/7455@

О НАПРАВЛЕНИИ

ПИСЬМА МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОТ 22.04.2011 N 03-11-09/25

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе [письмо](#P29) Министерства финансов Российской Федерации от 22.04.2011 N 03-11-09/25 о порядке применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли продукцией, изготовленной третьей стороной из давальческого сырья продавца.

Доведите данное [письмо](#P29) до нижестоящих налоговых органов, а также до налогоплательщиков.

Действительный

государственный советник

Российской Федерации

3 класса

Е.В.КОЗЛОВА

Приложение

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 22 апреля 2011 г. N 03-11-09/25

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики в связи с поступающими от налоговых органов и налогоплательщиков запросами о порядке применения положений [главы 26.3](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0364313wE0DI) "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли продукцией, изготовленной третьей стороной из давальческого сырья продавца, сообщает следующее.

В соответствии со [статьей 346.26](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0364313wE0BI) Кодекса система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться, в частности, в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли.

Согласно [статье 346.27](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE3E132w406I) Кодекса под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. При этом реализация продукции собственного производства не признается розничной торговлей для целей применения единого налога на вмененный доход.

В отношении вопроса о возможности перевода на уплату единого налога на вмененный доход предпринимательской деятельности в сфере розничной реализации продуктов питания, изготовленных третьей стороной из давальческого сырья заказчика (продавца) в рамках договоров оказания услуг и договоров подряда, необходимо иметь в виду следующее.

Согласно [пункту 1 статьи 779](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344713wE06I) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Если иное не предусмотрено договором возмездного оказания услуг, исполнитель обязан оказать услуги лично.

Исходя из [статьи 783](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344715wE0EI) ГК РФ общие положения о подряде ([статьи 702](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344413wE0AI) - [729](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344512wE07I) ГК РФ) и положения о бытовом подряде ([статьи 730](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344515wE0CI) - [739](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344516wE0EI) ГК РФ) применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит [статьям 779](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344713wE09I) - [782](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344712wE08I) ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг.

Так, [пунктом 1 статьи 702](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344413wE0BI) ГК РФ предусмотрено, что по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

[Статьей 703](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344413wE09I) ГК РФ установлено, что по договору подряда могут выполняться работы по изготовлению или переработке (обработке) вещи либо выполняться другие работы с передачей их результатов заказчику. По договору подряда предусмотрено выполнение работ с использованием материала заказчика ([статья 713](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344416wE0FI) ГК РФ). По договору подряда, заключенному на изготовление вещи, по итогам выполнения работ подрядчик передает права на изготовленную продукцию заказчику ([статья 703](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344413wE09I) ГК РФ).

Согласно [Закону](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0B2953049DA91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0354411wE07I) Российской Федерации от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 "О защите прав потребителей" изготовителями признается организация независимо от ее организационно-правовой формы, а также индивидуальный предприниматель, производящие товары для реализации потребителям.

Исполнителем является организация независимо от ее организационно-правовой формы, а также индивидуальный предприниматель, выполняющие работы или оказывающие услуги потребителям по возмездному договору.

Продавцом признается организация независимо от ее организационно-правовой формы, а также индивидуальный предприниматель, реализующие товары потребителям по договору купли-продажи.

Нормы [ГК РФ](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB97334FD391CDAC3A153E2Aw60EI), регулирующие отношения подряда и возмездного оказания услуг, также различают заказчика и исполнителя (подрядчика).

В соответствии со [статьей 209](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB94304AD991CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0344614wE06I) Трудового кодекса Российской Федерации под производственной деятельностью понимается совокупность действий работников с применением средств труда, необходимых для превращения ресурсов в готовую продукцию, включающих в себя производство и переработку различных видов сырья, строительство, оказание различных видов услуг.

В то же время, к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от продажи товаров в розницу.

Учитывая изложенное, если налогоплательщик осуществляет розничную реализацию товаров, изготовленных по его заказу третьей стороной в рамках договоров подряда или оказания услуг, при этом сам предоставляет только сырье (материалы, запасные части, комплектующие изделия и т.п.) и непосредственно не участвует в производственном процессе, то такой налогоплательщик не может быть признан изготовителем указанных товаров, а осуществляемую им деятельность следует рассматривать в качестве предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли товарами, изготовленными третьим лицом (при условии соблюдения положений [главы 26.3](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0364313wE0DI) Кодекса).

При этом сообщаем, что судебные органы признают правомерным применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении предпринимательской деятельности по реализации товаров, изготовленных третьим лицом по договорам подряда или договорам оказания услуг, и указывают, что изготовление товара на давальческих началах сохраняет за налогоплательщиком статус розничного продавца товаров (Постановления Президиума ВАС Российской Федерации от 14 октября 2008 г. N 6693/08, ФАС Поволжского округа от 8 мая 2009 г. по делу N А12-12331/2008, ФАС Центрального округа от 20 мая 2009 г. по делу N А14-5951/2008/132/33 и ФАС Западно-Сибирского округа от 12 февраля 2009 г. N Ф04-7936/2008(18119-А27-29) и т.д.

Одновременно следует отметить, если налогоплательщик реализует товары, изготовленные по его заказу третьей стороной в рамках договоров подряда или оказания услуг, при этом участвует в производственном процессе, связанном с изготовлением указанных товаров (например, предоставляет исполнителю или подрядчику помимо сырья, орудия труда, площади для производства, работников, разрабатывает эскизы продукции и т.п.), то такую деятельность налогоплательщика следует рассматривать в качестве самостоятельного вида предпринимательской деятельности, целью которого является извлечение доходов от осуществления розничной торговли продукцией собственного производства (изготовления), которая исходя из норм [главы 26.3](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0364313wE0DI) Кодекса не признается розничной торговлей и, соответственно, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке, либо в порядке и на условиях, предусмотренных [главой 26.2](consultantplus://offline/ref=94D5B7687B36812EA60B468802CA8EC6E0BB95384DDB91CDAC3A153E2A6E5DA3A4402BE6E0364116wE0CI) Кодекса.

Просьба довести указанную позицию до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Директор Департамента

И.В.ТРУНИН