СОВМЕЩЕНИЕ СПЕЦРЕЖИМОВ: ЕНВД И УСНО

Налогоплательщики довольно долго боролись за то, чтобы им можно было совмещать два специальных налоговых режима - в виде уплаты ЕНВД и УСНО. Если первоначально плательщик ЕНВД не имел права по остальной своей деятельности уплачивать налоги, не относящиеся к общей системе налогообложения, то позднее он получил право в отношении нее перейти на "упрощенку".

Эти изменения в Налоговый кодекс были внесены Федеральным законом N 117-ФЗ <1>. Самое интересное, что только благодаря Федеральному закону N 101-ФЗ <2> из ст. 346.11 НК РФ было исключено положение о том, что УСНО можно применять только наряду с общей системой налогообложения, хотя право на совмещение двух специальных налоговых режимов законодатели предоставили налогоплательщикам намного раньше. Теперь и в этой статье говорится об "иных" системах налогообложения. Таким образом, если, например, общество занимается оптово-розничной торговлей, то розничную торговлю, вполне возможно, придется перевести на уплату ЕНВД, а оптовую торговлю - на УСНО.

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

<1> Федеральный закон от 07.07.2003 N 117-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации".

<2> Федеральный закон от 21.07.2005 N 101-ФЗ "О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации".

Минфин указал, что налогоплательщики могут совмещать максимум два налоговых режима, в Письме от 28.03.2007 N 03-11-04/2/68. Дело в том, что, например, на применение УСНО переходит вся организация в целом, а не переводится один из видов ее предпринимательской деятельности. Переход осуществляется в добровольном порядке. На уплату ЕНВД организация перейти обязана при условии, если ЕНВД в отношении какого-либо вида деятельности введен в действие нормативными правовыми актами местных властей. Если такого акта нет, то налогоплательщики по любым видам деятельности (если это не ограничено другими положениями налогового законодательства) вправе применять УСНО или обычную систему налогообложения.

Таким образом, можно совмещать:

- общую систему налогообложения и в виде ЕНВД;

- УСНО и уплату ЕНВД.

Совмещать общую систему налогообложения и УСНО нельзя. Тем более нельзя одновременно применять общую систему налогообложения, УСНО и в виде ЕНВД. При использовании сразу двух налоговых режимов неизбежно возникает необходимость ведения раздельного учета.

Предусмотрено законом

Пунктом 7 ст. 346.26 НК РФ установлено, что налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций. Это положение относится к предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом.

Однако механизм ведения раздельного учета в данной ситуации прописан в главе не о едином налоге, а об "упрощенке". В п. 8 ст. 346.18 НК РФ указано, что налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, должны вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. Если невозможно разделить расходы при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным спецрежимам, то эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных режимов.

Отметим, что данный пункт в НК РФ действует только с 01.01.2006 (п. 8 "г" ст. 1 Федерального закона N 101-ФЗ). Однако и до этого использовать такой порядок предлагали и Минфин, и налоговые органы (см., например, Письма Минфина России от 24.08.2004 N 03-03-02-04/1/7 и МНС России от 11.02.2004 N 22-2-14/219@).

Для ведения раздельного учета у налогоплательщика должна быть общая учетная база для обоих налоговых режимов. С одной стороны, в п. 3 ст. 4 Федерального закона N 129-ФЗ <3> указано, что организации, перешедшие на УСНО, от бухгалтерского учета освобождаются, за исключением учета основных средств и нематериальных активов. Они должны вести только налоговый учет, используя для этого Книгу учета доходов и расходов <4>. С другой стороны, для плательщиков ЕНВД аналогичной льготы нет. Они обязаны вести бухгалтерский учет в общем порядке.

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

<3> Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

<4> Приказ Минфина России от 30.12.2005 N 167н.

Нетрудно сделать вывод: нельзя по деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, вести только бухгалтерский учет, а по деятельности, находящейся на УСНО, - только налоговый. Необходимо, чтобы при обоих налоговых режимах организация вела один из двух видов учета одновременно. По мнению автора, очевидно, что это может быть исключительно бухгалтерский учет, так как системы налогового учета для деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, не существует. Кроме того, налоговый учет для разных систем налогообложения может различаться, а вот система бухгалтерского учета является универсальной для всех коммерческих организаций (за исключением кредитных).

Следовательно, такая организация должна вести полноценный бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность в целом по всем видам деятельности. Эта точка зрения представлена, например, в Письме Минфина России от 19.03.2007 N 03-11-04/3/70. Как указали финансисты, организация, применяющая по разным видам деятельности два специальных налоговых режима, один из которых не освобождается от ведения бухгалтерского учета, должна вести бухгалтерский учет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность в целом по всей организации.

На это следует обратить особое внимание тем организациям, у которых есть обособленные подразделения. Так, один и тот же вид деятельности в одном регионе может быть переведен на уплату ЕНВД, а в другом - нет. Если налогоплательщик применяет "упрощенку" по месту деятельности головного подразделения, а в одном из своих обособленных подразделений вынужден уплачивать ЕНВД, то по всей своей деятельности в целом он обязан вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность. Об этом недвусмысленно сказано в Письме УФНС по г. Москве от 06.06.2007 N 18-11/3/052731@.

Для правильной организации раздельного учета необходимо учитывать еще и тот факт, что налоговая база для исчисления ЕНВД и для уплаты единого налога при использовании УСНО формируется по-разному. На основании ст. 346.14 НК РФ "упрощенец" имеет право выбрать один из двух объектов налогообложения. Единым налогом может облагаться либо сумма доходов по ставке 6%, либо разница между доходами и расходами налогоплательщика, но уже по ставке 15%.

Для целей исчисления ЕНВД объектом налогообложения является вмененный доход, определяемый исходя из величины физического показателя для данного вида предпринимательской деятельности и базовой доходности, вследствие чего размер полученных доходов и расходов для данного налогового режима значения не имеет.

Следовательно, при одновременном применении обоих спецрежимов необходимость ведения раздельного учета не сказывается на формировании налоговой базы по ЕНВД. А вот для "упрощенки", наоборот, это имеет очень большое значение. Естественно, налогоплательщику выгодно отнести как можно большую сумму расходов именно к деятельности, переведенной на УСНО.

Можно предположить, что данное обстоятельство не имеет значения, если "упрощенец" выбирает объектом налогообложения величину доходов. Однако это совсем не так. Дело в том, что сумма и начисленного ЕНВД, и единого налога при УСНО может быть уменьшена налогоплательщиком, во-первых, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, во-вторых, на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. Об этом сказано в п. 3 ст. 346.21 НК РФ и п. 2 ст. 346.32 НК РФ. Однако есть важное ограничение: и налог, уплачиваемый в связи с применением УСНО, и ЕНВД не могут быть уменьшены более чем на 50%.

Таким образом, как минимум при применении двух специальных налоговых режимов распределению с помощью раздельного учета подлежат страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию и пособия по временной нетрудоспособности (см., например, Письма Минфина России от 03.05.2007 N 03-11-04/3/140, от 28.05.2007 N 03-11-05/117).

Как вести раздельный учет

С ведением раздельного учета доходов, как правило, проблем не возникает. На основании первичных документов нетрудно определить, к какому виду деятельности относится тот или иной доход. Поэтому все внимание налогоплательщикам необходимо уделить правильному распределению расходов.

В рассматриваемой ситуации существуют три вида затрат организации:

- затраты, которые относятся исключительно к деятельности, облагаемой по УСНО;

- затраты, которые относятся исключительно к деятельности, облагаемой ЕНВД;

- затраты, которые относятся и к тому и к другому виду деятельности.

Когда мы говорим о необходимости ведения раздельного учета, то подразумеваем под этим именно третью категорию затрат. Очевидно, что те затраты, которые однозначно относятся к тому или иному виду деятельности, делить не нужно. Если невозможно разделить расходы при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, то эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

При всей очевидности схемы расчета в ней есть один подводный камень. Согласно п. 5 ст. 346.18 НК РФ при определении налоговой базы по УСНО доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала года. Поэтому и пропорциональное распределение расходов также должно осуществляться нарастающим итогом с начала года. Напомним, что налоговым периодом при УСНО на основании ст. 346.19 НК РФ является календарный год.

А вот для исчисления ЕНВД расчет показателей нарастающим итогом не нужен, и налоговым периодом по нему в соответствии со ст. 346.30 НК РФ признается квартал. Налицо явное несовпадение, и возникает вопрос: как вести учет распределенных расходов нарастающим итогом? Есть два варианта. Во-первых, заново рассчитывать соотношение доходов за каждый последующий отчетный период и производить корректировки ранее осуществленных расчетов.

Пример 1. ООО "Вавилон" занимается оптово-розничной торговлей в арендованном помещении, площадь которого между видами торговли не распределена. Розничная торговля переведена на уплату ЕНВД, а по оптовой используется УСНО.

Ежемесячная сумма арендной платы - 150 000 руб.

Величина дохода в 2007 г. по обоим видам деятельности нарастающим итогом составила:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Розница, руб. | Опт, руб. | Всего, руб. |
| I квартал | 800 000 | 1 200 000 | 2 000 000 |
| I-е полугодие | 1 400 000 | 2 100 000 | 3 500 000 |
| 9 месяцев | 2 100 000 | 3 000 000 | 5 100 000 |
| Год | 3 200 000 | 4 100 000 | 7 300 000 |

Величину арендной платы, подлежащей учету в составе расходов для применения УСНО, можно рассчитать по формуле:

150 000 x М x (До/Д),

где 150 000 - размер арендной платы в месяц, руб.;

М - количество месяцев в периоде;

До - доход от оптовой торговли за период нарастающим итогом;

Д - доход всего.

За I квартал в расходах будет учтено 270 000 руб. ((150 000 руб/мес. x 3 мес.) x (1 200 000 руб. / 2 000 000 руб.)), за I-е полугодие - 540 000 руб., за 9 месяцев - 793 800 руб., за год - 1 009 800 руб.

Во-вторых, можно рассчитывать соотношение между доходами за квартал (или даже за месяц) и фиксировать исчисленные суммы распределяемых затрат. Нарастающий итог будет определяться только суммированием ранее полученных результатов.

Пример 2. Возьмем данные из предыдущего примера, но рассчитаем их за каждый квартал.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Квартал | Розница, руб. | Опт, руб. | Всего, руб. |
| I | 800 000 | 1 200 000 | 2 000 000 |
| II | 600 000 | 900 000 | 1 500 000 |
| III | 700 000 | 900 000 | 1 600 000 |
| IV | 1 100 000 | 1 100 000 | 2 200 000 |

Формулу для расчета используем ту же, но количество месяцев в ней будет постоянным - 3, а доход от оптовой торговли возьмем за квартал. В таком случае за I квартал будет учтено в расходах 270 000 руб., за II квартал - 270 000 руб., за III квартал - 252 900 руб., за IV квартал - 225 000 руб.

Таким образом, нарастающим итогом за год в состав налоговых расходов при УСНО будет включена арендная плата в размере 1 017 900 руб. (270 000 + 270 000 + 252 900 + 225 000).

Нетрудно заметить, что при разных вариантах расчета результаты также различаются. Если проанализировать Письмо Минфина России от 12.04.2007 N 03-11-05/70, то создастся впечатление, что финансисты поддерживают первый вариант расчета. Чиновники указали, что согласно п. 5 ст. 346.18 НК РФ при определении налоговой базы налогоплательщики, применяющие УСНО, доходы и расходы определяют нарастающим итогом с начала налогового периода, то есть с начала календарного года. В связи с этим распределение расходов между видами деятельности, налогообложение которых осуществляется в рамках УСНО и системы в виде уплаты ЕНВД, должно производиться также нарастающим итогом с начала календарного года. При этом не имеет значения, что налогоплательщик в течение налогового периода прекратил ведение предпринимательской деятельности, налогообложение которой осуществлялось по "упрощенке". В таком же порядке распределяются суммы взносов на обязательное пенсионное страхование, уменьшающие суммы налогов, исчисленных при применении указанных режимов налогообложения.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 28.05.2007 N 03-11-05/117. Однако и у сторонников второго варианта расчета есть свои веские доводы. И они связывают их с особенностями ведения раздельного учета страховых пенсионных взносов и пособий по временной нетрудоспособности, а также с тем, что налоговым периодом по ЕНВД является квартал. Эти специалисты напоминают, что страховые пенсионные взносы на выплаты работникам начисляются и в случае уплаты ЕНВД, и в случае применения "упрощенки". Сумма взносов учитывается при расчете единого налога в любом случае:

- уменьшаются доходы (если единый налог при УСНО рассчитывается как разность между доходами и расходами);

- уменьшается сумма начисленного налога (при уплате ЕНВД и при УСНО, если единый налог исчисляется от суммы доходов).

Таким образом, распределение страховых пенсионных взносов при совмещении спецрежимов неизбежно. В Письме Минфина России от 03.05.2007 N 03-11-04/3/140 указано, что если невозможно разделить расходы при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, то эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных режимов. (Кстати, это касается и пособий по временной нетрудоспособности.)

Однако при расчете нужно соблюдать одну тонкость, которая не отражена в письмах Минфина, но разъясняется в частных ответах сотрудников министерства: в то же самое время сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование распределяется между указанными режимами налогообложения (УСНО и ЕНВД. - Прим. авт.) пропорционально удельному весу выплат и вознаграждений, начисленных по каждому виду деятельности, в общей сумме базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование ежемесячно. Поэтому при заполнении строки 020 разд. III формы Налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, утвержденной Приказом Минфина России от 17.01.2006 N 8н, сумма страховых взносов, распределенная в указанном порядке, суммируется за три месяца квартала.

Если продолжить логическую цепочку, то напрашивается такой вывод. Поскольку налоговым периодом по ЕНВД является квартал, распределенная сумма страховых пенсионных взносов относится только к данному кварталу и нарастающим итогом за год рассчитываться не может. Соответственно, только за квартал можно распределить страховые пенсионные взносы, относящиеся к уплате единого налога при УСНО. Причем получается, что распределение взносов необходимо проводить даже не ежеквартально, а ежемесячно. По мнению автора, правильным является именно второй вариант расчета как учитывающий особенности исчисления ЕНВД.

От редакции: рекомендуем читателям обратить внимание и на Письма Минфина России от 14.06.2006 N 03-11-04/3/284 и от 24.01.2007 N 03-04-06-02/7. В них чиновники излагают свой вариант распределения страховых взносов на ОПС при совмещении общего режима налогообложения и уплаты ЕНВД. Они считают, что налоговая база в виде сумм выплат и вознаграждений, исчисленных по удельному весу выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, определяется за каждый месяц. Затем путем суммирования налоговых баз за каждый месяц рассчитывается налоговая база, накопленная нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца отчетного периода (года). Полагаем, что данный порядок соответствует позиции автора статьи и может применяться и "упрощенцем", переведенным по какому-либо виду деятельности на уплату ЕНВД.

Пример 3. ООО "Сириус" занимается оптово-розничной торговлей. Розничная торговля переведена на уплату ЕНВД, а по оптовой торговле общество исчисляет единый налог в рамках УСНО. Объектом налогообложения по "упрощенке" является сумма доходов.

Заработная плата административно-хозяйственного персонала и доходы предприятия за второе полугодие 2007 г. составили:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | ФОТ, руб | Взносы на ОПС, руб. ФОТ x  14% / 100 | Доход, руб. | | |
| Розница | Опт | Всего |
| Июль | 240 000 | 33 600 | 800 000 | 1 000 000 | 1 800 000 |
| Август | 280 000 | 39 200 | 700 000 | 900 000 | 1 600 000 |
| Сентябрь | 265 000 | 37 100 | 750 000 | 950 000 | 1 700 000 |
| Октябрь | 250 000 | 35 000 | 700 000 | 1 100 000 | 1 800 000 |
| Ноябрь | 225 000 | 31 500 | 750 000 | 900 000 | 1 650 000 |
| Декабрь | 290 000 | 40 600 | 800 000 | 1 000 000 | 1 800 000 |

На уменьшение исчисленных ЕНВД и единого налога при УСНО в июле можно направить следующие суммы страховых пенсионных взносов:

- по УСНО - 18 648 руб. (33 600 x (1 000 000 / 1 800 000));

- по ЕНВД - 14 952 руб. (33 600 - 18 648).

Аналогичные расчеты надо сделать за остальные месяцы II-го полугодия. Суммы взносов на ОПС за этот период распределятся так:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Месяц | УСНО, руб. | ЕНВД, руб. |
| Июль | 18 648 | 14 952 |
| Август | 22 030 | 17 170 |
| Сентябрь | 20 702 | 16 398 |
| Октябрь | 21 385 | 13 615 |
| Ноябрь | 17 168 | 14 332 |
| Декабрь | 22 533 | 18 067 |

В итоге за III квартал 2007 г. сумма страховых пенсионных взносов административно-управленческого персонала, относящаяся к УСНО, равна 61 380 руб., за IV квартал - 61 086 руб.

Сумма единого налога при УСНО составила:

- III квартал - 171 000 руб. ((1 000 000 + 900 000 + 950 000) руб. x 6%);

- IV квартал - 180 000 руб. ((1 100 000 + 900 000 + 1 000 000) руб. x 6%).

Эти суммы более чем вдвое превышают величину отнесенных к УСНО страховых пенсионных взносов административно-управленческого персонала. Таким образом, данные взносы могут быть полностью зачтены в счет уплаты единого налога.

За III квартал 2007 г. сумма страховых пенсионных взносов административно-управленческого персонала, относящаяся к ЕНВД, составила 48 520 руб., за IV квартал - 46 014 руб.

Сумма ЕНВД:

- III квартал - 121 500 руб.;

- IV квартал - 121 500 руб.

Эти суммы также более чем вдвое превышают величину отнесенных к ЕНВД страховых пенсионных взносов административно-управленческого персонала. Таким образом, данные взносы также могут быть полностью зачтены в счет уплаты единого налога.

Если следовать логике Минфина, изложенной в Письме от 12.04.2007 N 03-11-05/70, то, по мнению автора, часть реальных затрат налогоплательщика будет исключена из расчета сумм налога, подлежащих уплате. Так, если деятельность на УСНО была прекращена в первом полугодии, то во втором полугодии часть страховых пенсионных платежей должна относиться к деятельности, которой не существует. Хотя фактически все указанные затраты прямо относятся к деятельности, переведенной на уплату ЕНВД! А ведь ЕНВД не считается нарастающим итогом. И в каждом квартале расчет сумм налога производится без учета итогов предыдущих налоговых периодов.

По мнению автора, необходимость ведения раздельного учета возникает только в тех налоговых периодах по ЕНВД, когда этот налоговый режим сочетается с УСНО. Как только их одновременное применение прекращается, необходимость в раздельном учете сама собой отпадает. Таким образом, точка зрения Минфина поверхностна, основана исключительно на механизме уплаты единого налога при УСНО и совершенно не учитывает особенности начисления и уплаты ЕНВД.

Тонкости раздельного учета

Напомним, что сумма страховых пенсионных взносов и выплат по больничным листам не может уменьшить сумму начисленного единого налога при применении "упрощенки" с объектом налогообложения "доходы" более чем на 50%. То же относится к ЕНВД. Получается, что часть страховых пенсионных взносов не будет учтена при расчете налога. Чтобы избежать этого, необходимо, чтобы максимальная часть распределяемых страховых пенсионных взносов приходилась на тот вид деятельности, для которого сумма единого налога наибольшая. В этом случае резко возрастают шансы на то, что всю сумму начисленных взносов можно будет зачесть в счет уплаты единого налога.

Изменить соотношение выручки невозможно, поэтому регулировать придется исключительно расходы. Так, с помощью штатного расписания или приказов руководства можно планомерно распределить численность работников между видами деятельности или, наоборот, дописать в их должностные инструкции такие обязанности, которые позволят относить их заработную плату сразу к обоим видам деятельности (так, чтобы появилась необходимость ее распределять).

Однако для плательщиков ЕНВД Минфин подготовил еще один неприятный сюрприз. Как указано в Письме от 06.09.2007 N 03-11-05/216, если для деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, в налоговом законодательстве расчет налога установлен в зависимости от количества работников, то при его исчислении нужно учитывать и весь административно-управленческий персонал, несмотря на то что организация или предприниматель одновременно осуществляют деятельность, подпадающую под иной режим налогообложения.

Дело в том, что в целях применения гл. 26.3 НК РФ под количеством работников понимается среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера. Это указано в ст. 346.27 НК РФ.

Порядок распределения численности работников административно-управленческого персонала при осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, по одному из которых уплачивается ЕНВД и в качестве физического показателя используется количество работников, налоговым законодательством не определен. Конечно, это не относится к расходам на оплату труда административно-управленческого персонала и начисленным страховым пенсионным взносам. Порядок распределения этих затрат в НК РФ установлен.

И еще...

Есть несколько вопросов, которые не имеют прямого отношения к ведению раздельного учета при совмещении спецрежимов, тем не менее являются для организаций и предпринимателей, одновременно использующих УСНО и спецрежим в виде ЕНВД, достаточно важными.

Во-первых, это вопрос о том, учитывать ли доходы от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, при расчете лимита доходов, после которого налогоплательщик теряет право на применение "упрощенки". Ведь на основании п. 4 ст. 346.13 НК РФ, если по итогам отчетного или налогового периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ, превысят 20 000 000 руб. (с учетом коэффициента-дефлятора), то налогоплательщик утратит право на применение УСНО с начала того квартала, в котором допущено указанное превышение.

Минфин в Письме от 04.09.2007 N 03-11-05/210 ответил: так как при совмещении уплаты ЕНВД и УСНО предусмотрено раздельное ведение доходов, ничто не препятствует тому, чтобы при расчете суммы доходов для сопоставления с размером лимита не учитывать доходы, полученные в рамках деятельности, переведенной на уплату ЕНВД.

Во-вторых, Минфин в Письме от 07.05.2007 N 03-11-04/3/144 в очередной раз напомнил тем производителям, которые имеют собственную торговую сеть, что если в их магазинах реализуются товары как собственного производства, так и покупные, то ведения раздельного учета не избежать.

В соответствии со ст. 346.27 НК РФ розничная торговля является предпринимательской деятельностью, связанной с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основании договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится, в частности, реализация продукции собственного производства (изготовления).

Таким образом, если при продаже товаров собственного изготовления налогоплательщик может применять как общую систему налогообложения, так и УСНО, в случае осуществления розничной торговли, соответствующей условиям "вмененки", уплаты ЕНВД избежать нельзя. Если предприятию приходится одновременно применять два налоговых режима, то ведение раздельного учета обязательно.

В-третьих, еще раз принципиальную разницу между УСНО и системой налогообложения в виде ЕНВД Минфин подчеркнул в Письме от 15.01.2007 N 03-11-04/3/2. Различие состоит в том, что на уплату ЕНВД переводится только определенный вид деятельности, а на применение "упрощенки" - вся организация в целом. Побочное следствие этой разницы - если организация одновременно применяет УСНО и уплачивает ЕНВД, то даже в случае прекращения деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, применение единого налога при УСНО для всей остальной деятельности налогоплательщика продолжается автоматически.

А.В.Анищенко

Эксперт журнала

"Актуальные вопросы

бухгалтерского учета

и налогообложения"

Подписано в печать

17.10.2007