

**Тема: Единый сельскохозяйственный налог. Понятие вмененного  
дохода, потенциально возможного годового дохода. Виды  
предпринимательской деятельности при ЕНВД. Элементы единого  
сельскохозяйственного налога ЕНВД.**

## **Ведение учета при совмещении ЕНВД и ЕСХН.**

В настоящее время законодательством установлены специальные налоговые режимы для отдельных видов деятельности, в частности к ним относятся единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) и единый налог на вмененный доход (ЕНВД).

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога в соответствии с Налоговым Кодексом РФ (НК РФ) признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном главой.26.1 НК РФ. Так же НК РФ расшифровывает и понятие «сельскохозяйственные производители» для целей гл.26.1, т.е. в общем случае - это организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

Налогоплательщиками же ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом в отношении видов предпринимательской деятельности, перечень которых указан в п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Конкретные виды деятельности по которым вводится ЕНВД так же определяются местными властями. В частности в Воронежской области на уплату единого налога на ЕНВД переводятся налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, а также через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и объекты нестационарной торговой сети и налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания услуг общественного питания через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, а также через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

Таким образом, со дня вступления в силу на территории муниципальных образований нормативных правовых актов представительных органов соответствующих муниципальных образований о введении в действие системы налогообложения в виде ЕНВД данный специальный налоговый режим подлежит применению теми налогоплательщиками, осуществляющими на территории таких муниципальных образований виды предпринимательской деятельности, подпадающие под действие этой системы налогообложения, которые самостоятельно примут об этом решение. Ибо с 2013г. этот налог стал не обязательным.

Что же касается плательщиков ЕСХН, то в соответствии с пунктом 2.1 статьи 346.26 НК РФ в отношении их единый налог на вмененный доход не применяется, если они осуществляют виды предпринимательской деятельности, указанные в подпунктах 6 - 9 пункта 2 названной статьи и реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Здесь необходимо иметь ввиду, что Перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, и Перечень продукции, относимой к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 июля 2006 г. N 458 "Об отнесении видов продукции к

сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства". Например, кулинарная продукция, изготовленная из сельскохозяйственного сырья собственного производства данными перечнями не предусмотрена, и в то же время Перечнем продукции, относимой к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, предусмотрено мясо домашних животных свежее, охлажденное, замороженное.

Поэтому организация, являющаяся налогоплательщиком единого сельскохозяйственного налога и имеющая на балансе столовую с залом обслуживания посетителей менее 150 квадратных метров, признается налогоплательщиком ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности по реализации готовой кулинарной продукции, изготовленной из произведенного организацией сельскохозяйственного сырья.

Предпринимательская же деятельность организации по реализации через столовую (магазин) продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства, например, охлажденного мяса, подлежит налогообложению единым сельскохозяйственным налогом

Налогоплательщики, применяющие систему налогообложения в виде ЕСХН и реализующие в розницу через принадлежащие им соответствующие объекты организации розничной торговли помимо сельскохозяйственной продукции собственного производства (доля которой не менее 70% от выручки) и покупные товары, признаются в отношении осуществляемой ими розничной торговли покупными товарами плательщиками ЕНВД на общих основаниях.

Надо иметь в виду, что плательщики ЕСХН, в соответствии с п. 10 ст. 346.6 НК РФ применяющие по отдельным видам деятельности ЕНВД в соответствии с гл. 26.3 НК РФ, обязаны вести отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам.

Положения главы 26.3 НК РФ не содержат порядка ведения отдельного учета. Исходя из этого налогоплательщик вправе разработать и применять собственный порядок ведения отдельного учета.

Рекомендуется закрепить разработанную методику ведения отдельного учета в учетной политике в целях налогообложения либо в иных соответствующих внутренних документах организации или индивидуального предпринимателя.

Хотя надо иметь в виду, что для судебных органов наличие внутренних документов организации, регламентирующих отдельный учет плательщика ЕНВД, не является доказательством фактического наличия такого учета. Например, на это указали суды в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 05.10.2007 по делу N А39-143/2007, Уральского округа от 27.03.2007 по делу N Ф09-2012/07-С2.

При ведении бухгалтерского учета целесообразно ввести в рабочий план счетов бухгалтерского учета организации дополнительные субсчета, на которых доходы и расходы будут учитываться по видам деятельности. Так же необходимо предусмотреть отдельные субсчета для тех расходов организации, которые нельзя напрямую отнести к конкретному виду деятельности.

Обычно, отдельный учет доходов трудностей не вызывает, т.к. он основывается на данных о полученной выручке по конкретным видам деятельности. Например, для целей обеспечения отдельного учета выручки от различных видов предпринимательской деятельности на счете 90/1 «Выручка» необходимо организовать аналитический учет с выделением аналитики по ЕНВД и ЕСХН.

Учет расходов в силу особенностей хозяйственной деятельности организации вызывает определенные трудности. Это связано с тем, что существует целый ряд общих расходов, которые нельзя прямо отнести к конкретному виду деятельности. Например, заработная плата руководителей и начисления на нее, приобретение канцтоваров, ряд транспортных, консультационных и т.п. расходов. Их придется распределять, используя расчетный метод.

Общие расходы при совмещении ЕНВД и ЕСХН распределяются в соответствии с п. 8 ст. 346.18, п. 10 ст. 346.6 НК РФ пропорционально долям доходов от этих видов деятельности в общем объеме доходов.

В качестве доходов, участвующих в определении пропорции, рекомендуется брать выручку от реализации, полученную в рамках каждого вида деятельности. Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ) и доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, в пропорции не участвуют. Это следует, например, из Письма Минфина России от 23.11.2009 N 03-11-06/3/271 (п. 1).

Так же надо иметь ввиду, что при расчете общих доходов показатель выручки от ЕНВД берется по данным бухучета. Выручка от деятельности, переведенной на ЕСХН, в любом случае рассчитывается кассовым методом, в соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ (Письмо Минфина России от 17.01.2008 N 03-11-04/3/5).

Кассовый метод Минфин рекомендует применять и к доходам от ЕНВД. Например, Письма Минфина России от 23.11.2009 N 03-11-06/3/271 (п. 1), от 17.11.2008 N 03-11-02/130.

Минфин России в своих разъяснениях рекомендует при совмещении ЕНВД и деятельности, облагаемой ЕСХН, доходы и расходы по видам деятельности, облагаемым ЕНВД, определять нарастающим итогом с начала года, т.е. так же, как и при определении налоговой базы по ЕСХН (п. 4 ст. 346.6 НК РФ) (Письма Минфина России от 17.11.2008 N 03-11-02/130, от 10.01.2006 N 03-11-04/3/5).

Рассмотрим на примере методику распределения расходов нарастающим итогом между видами деятельности при совмещении ЕНВД и ЕСХН

**Пример.** ООО «Березка» занимается свиноводством (ЕСХН) и розничной торговлей прочими товарами (ЕНВД). По итогам налогового периода у ООО «Березка» получились следующие показатели по доходам и распределяемым расходам (нарастающим итогом):

| Период                    | Выручка от деятельности, облагаемой ЕСХН, тыс. руб. | Выручка от деятельности, облагаемой ЕНВД, тыс. руб. | Общие расходы, тыс.руб. |
|---------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------|
| I полугодие (Январь-Июнь) | 520                                                 | 450                                                 | 320                     |
| Июль                      | 150                                                 | 170                                                 | 120                     |
| Август                    | 140                                                 | 150                                                 | 140                     |
| Сентябрь                  | 220                                                 | 210                                                 | 170                     |
| Октябрь                   | 190                                                 | 160                                                 | 130                     |
| Ноябрь                    | 250                                                 | 180                                                 | 140                     |
| Декабрь                   | 320                                                 | 250                                                 | 160                     |
| Итого за год              | 1640                                                | 1570                                                | 1180                    |

ООО «Березка» должна представить декларацию по ЕСХН за налоговый период.

Решение

1.Расчитываем коэффициент (долю выручки от деятельности, облагаемой ЕСХН, в общей сумме выручки организации), с учетом которого распределим общие расходы. Для этого используем следующую формулу:

Коэффициент = выручка от ЕСХН / (выручка от ЕСХН + выручка от ЕНВД) x 100%.

$1640/3210*100\%=51\%$ , где  $\rightarrow 3210=1640+1570$

2.Расчитываем часть общих расходов, относящуюся к деятельности, облагаемой ЕСХН, и отражаем ее в отчетности.

Для этого умножаем сумму общих расходов организации на рассчитанный выше коэффициент.

$1180*51\%=601,8$  тыс руб.

3.Далее сумму расходов в размере 601800 руб. отражаем по строке 020 разд. 2 декларации по ЕСХН.

Форма декларации утверждена Приказом Минфина России от 22.06.2009 N 57н.

При совмещении двух режимов налогообложения необходимо разграничивать выплаты по заработной плате, производимые в рамках деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, от выплат, производимых в рамках деятельности облагаемой ЕСХН. Выделить выплаты сотрудникам, занятым только в одном виде деятельности организации, несложно. В то время как суммы выплат, начисленные административно-управленческому и вспомогательному персоналу, занятому в нескольких видах деятельности, невозможно распределить с помощью прямого расчета. В данном

случае расчет производится так же пропорционально размеру выручки, полученной от деятельности, облагаемой ЕСХН, в общей сумме выручки по организации.

Суммы страховых взносов принимаются к вычету и по ЕНВД (п. 2 ст. 346.32 НК РФ и ЕСХН (пп. 7 п. 2 ст. 346.5 НК РФ).

Таким образом, страховые взносы необходимо так же разделять между видами деятельности.

База для разделения выплат и иных вознаграждений - это отдельный учет самих работников. Его надо организовать независимо от того, используется в качестве физического показателя по ЕНВД "количество работников" или нет.

В связи с этим в бухгалтерском учете нужно предусмотреть:

- специальные субсчета для учета по видам деятельности выплат работникам, которые заняты в разных видах деятельности или в нескольких видах деятельности одновременно (например, работникам, относящимся к административно-управленческому персоналу);
- субсчета для отдельного учета взносов во внебюджетные фонды.

В заключение хочется отметить, что хотя ответственность за неведение отдельного учета налоговым законодательством не предусмотрена т.к. в соответствии с главой 16 НК РФ неведение отдельного учета не является самостоятельным налоговым правонарушением, но неведение отдельного учета, как правило, приводит к неправильному исчислению суммы налога, а следовательно, к его неполной уплате, что, в свою очередь, влечет налоговую ответственность в соответствии со ст. 122 НК РФ.