

Простое товарищество

Договор простого товарищества используется участниками имущественного оборота для объединения усилий и имущества с целью достижения согласованных целей без образования юридического лица. Согласно ст. 1041 ГК РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

Таким образом, простое товарищество представляет собой объединение предпринимателей, хотя и не являющееся юридическим лицом, но представляющее собой организационное единство, основанное на созданной участниками имущественной базе. Простое товарищество следует отличать от разного рода договоров о сотрудничестве, о взаимопомощи и прочих, которые по своей природе являются двусторонними, где правам одной стороны корреспондируют обязанности другой стороны и эти стороны не имеют согласованной цели, а извлекают каждый свою выгоду.

Существенными признаками договора простого товарищества, позволяющими классифицировать его как отдельный вид договорного обязательства и оформляемого им предпринимательского объединения, являются:

наличие у сторон по договору, которые в силу его специфики именуется участниками или товарищами, общего экономического интереса и согласованной цели;

организационный характер (существенными условиями договора простого товарищества являются соединение вкладов участников; совместная деятельность в рамках организационного единства, не приобретающего статуса юридического лица).

Цель договора простого товарищества не названа в ГК РФ в качестве его существенного условия.

В рамках данной статьи нас интересуют налоговый «статус» простых товариществ.

Согласно ст. 1043 ГК РФ внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства.

Внесенное товарищами имущество, которым они обладали по основаниям, отличным от права собственности, используется в интересах всех товарищей и составляет наряду с имуществом, находящимся в их общей собственности, общее имущество товарищей.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

Договор считается заключенным, если между сторонами, в требуемой в подлежащих случаях форме, достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение (ст. 432 ГК РФ).

Относительно договора простого товарищества к существенным условиям договора судебная практика относит в том числе:

- определение общей цели совместной деятельности;
- указание вкладов товарищей и их размера;
- наличие условия о распределении прибыли и расходов.

В связи с тем что создание простого товарищества не приводит к образованию юридического лица, обязанность по уплате налога на прибыль несет каждый товарищ самостоятельно соразмерно своей доле в общем имуществе товарищества (ст. 19 НК РФ, ст. 249 ГК РФ).

Учет доходов и расходов товарищества необходим для определения финансового результата (прибыли или убытка) от совместной деятельности с целью дальнейшего распределения его между участниками.

Учет доходов и налогообложение

Учет

В Письме МНС РФ от 06.10.2003 N 22-2-16/8195-ак185 «О порядке применения упрощенной системы налогообложения» указано, что внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства.

Внесенное товарищами имущество, которым они обладали по основаниям, отличным от права собственности, используется в интересах всех товарищей и составляет наряду с имуществом, находящимся в их общей собственности, общее имущество товарищей.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц (ст. 1043 ГК РФ).

Ведение учета общего имущества, обязательств и хозяйственных операций простого товарищества (вне зависимости от категорий лиц, объединившихся в простое товарищество, и применяемых каждым товарищем систем налогообложения) должно осуществляться в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения.

Каждый участник товарищества уплачивает налог на прибыль соразмерно своей доле в общем имуществе товарищества (ст. 249 ГК РФ). Доля прибыли, распределенная в пользу участника со-

вместной деятельности, подлежит учету в составе его внереализационных доходов (п. 4 ст. 278 НК РФ).

Убытки товарищества не подлежат распределению между товарищами и не учитываются ими при налогообложении (п. 4 ст. 278 НК РФ).

Если хотя бы одним из участников товарищества является российская организация либо физическое лицо, являющееся налоговым резидентом Российской Федерации, ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором (п. 2 ст. 278 НК РФ).

НДС

Рассмотрение положений об НДС можно разделить на несколько стадий: налогообложение при создании простого товарищества и передаче имущества по договору простого товарищества; налогообложение при ведении деятельности товарищами; налогообложение в случае раздела имущества.

налогообложение при создании простого товарищества и передаче имущества по договору простого товарищества;

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ. В пп. 4 данного пункта указано, что передача имущества в качестве вклада по договору простого товарищества не является реализацией товаров, работ, услуг. Следовательно, при передаче имущества участниками в качестве вклада при создании простого товарищества объекта налогообложения по НДС не возникает. Как и не возникает его при объединении имущества товарищами (реализации также не происходит).

Прежде всего, согласно положениям ст. 174.1 НК РФ обязанности по уплате НДС при заключении договора простого товарищества исполняет участник, который ведет общие дела.

Следует отметить также, что суммы НДС, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстанавливаются суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Налог восстанавливается в том налоговом периоде, в котором имущество было передано в качестве вклада по договору простого товарищества.

Кто начисляет и уплачивает НДС по деятельности, ведущейся по договору простого товарищества?

НДС по операциям в рамках договора простого товарищества исчисляется и уплачивается в соответствии со ст. 174.1 НК РФ. В ней закреплена норма о том, что обязанности по ведению общего учета операций, подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 146 НК РФ, возлагаются на одного участника товарищества. Данная норма закрепила порядок, который был ранее рекомендован для такой ситуации в Письме УМНС России по г. Москве от 23 января 2003 г. N 24-11/4679.

Налогообложение в случае раздела имущества.

Прибыль, полученная в результате совместной деятельности участников простого товарищества и распределяемая между ними, объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость не признается (Письмо Минфина РФ от 29.05.2008 N 03-07-11/209).

Спорным вопросом является вопрос о том, должен ли участник простого товарищества платить НДС, если он не является плательщиком НДС.

Согласно положениям п. 3 ст. 346.1 и п. 2 ст. 346.11 НК РФ плательщики единого сельскохозяйственного налога и налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения являются плательщиками НДС при участии в договоре простого товарищества. В Письме Минфина РФ от 13.03.2008 N 03-07-11/97 указано, что обязанности налогоплательщика НДС, возлагаются на участника товарищества, ведущего общий учет операций. При этом исключений в отношении участников, применяющих упрощенную систему налогообложения, не установлено. Исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость по указанным операциям отдельно каждым участником договора простого товарищества не следует.

При этом вопрос, являются ли плательщиками НДС товарищи-неплательщики (например, физические лица, налогоплательщики, применяющие освобождение по ст. 145 НК РФ), которым поручено ведение общих дел остается не урегулированным.

Налог на прибыль

Согласно ст. 278 НК РФ передача налогоплательщиками имущества в качестве вкладов участников простых товариществ не признается реализацией товаров, работ и услуг, а, следовательно, налог на прибыль не возникает. При этом расходы в виде вклада не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Следует обратить внимание, что с 1 января 2006 года быть участником договора о совместной деятельности могут быть только те налогоплательщики, которые определяют доходы и расходы методом начисления.

Налог на прибыль с доходов, которые получены от совместной деятельности, уплачивает каждый участник договора простого товарищества.

Прибыль, полученная организациями в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или другим соглашением. При заключении договора нельзя исключать одного или нескольких товарищей из участия в распределении прибыли (ст. 1048 ГК РФ).

Следует обратить внимание, что НК РФ не урегулировал вопрос, связанный с амортизацией имущества, передаваемого в простое товарищество. Однако, в Письме УМНС России по г. Москве от 15.12.2003 N 23-10/2/69744 «О порядке учета амортизации» указано, что по основному средству, переданному для использования в деятельности простого товарищества, амортизация, которая исчислена по правилам ст. ст. 258 - 259 НК РФ, подлежит учету в составе расходов, уменьшающих полученные простым товариществом доходы.