медицинской промышленности на основе интеграции научно-исследовательских организаций, образовательных учреждений и производственных предприятий. Утверждена «дорожная карта» и разработана программа развития кластера на 2015–2017 гг.

Эффективному продвижению разработок в промышленное производство будет содействовать создание новых форм объединения науки, образования и практики («биофармкластер»), способствующее повышению взаимодействия и координации между академическими, отраслевыми институтами, вузами и биопредприятиями, а также создание научно-технической базы для апробации и отработки новых современных технологий производства биопрепаратов для дальнейшего освоения на биопредприятиях.

Создание Восточно-медицинского биофармацевтического кластера позволит сформировать в Бурятии сырьевую базу для фармацевтической и пищевой промышленности.

1. Базаров Б.В. Восточномедицинский биофармацевтический кластер: от концепции создания к интеграции науки и бизнеса // Вестник Бурятского научного центра Сибирского отделения Российской академии, 2014. - №1 (13) – С. 9-11.
2. Доржиева В.В. О программе развития инновационного территориального кластера «Восточно-медицинский биофармацевтический кластер в Республике Бурятия» на 2015-2017 гг. // Вестник Бурятского научного центра Сибирского отделения Российской академии. 2015 - №2 (18) – С. 217-226.
3. Доржиева В.В. Об итогах реализации первого этапа концепции создания (био)фармацевтического кластера в Республике Бурятия // Вестник Бурятского научного центра Сибирского отделения Российской академии, 2014 - №3 (15) – С. 58-59.
4. Доржиева В.В. Стратегия-2030: перспективы развития инновационного биофармацевтического кластера как приоритетного направления социально-экономического развития Республики Бурятия // Вестник Бурятского научного центра Сибирского отделения Российской академии. 2016. - №2 – С. 170-177.

Макарова Я.О.

Особенности налогообложения по договору простого товарищества

*ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» Владимирский филиал
(Россия, Владимир)*

doi: 10.18411/lj-30-11-2017-04

idsp: 000001:lj-30-11-2017-04

Аннотация.

Договор о совместной деятельности - это одна из форм сотрудничества между экономическими субъектами без образования юридического лица. Такое объединение вкладов довольно выгодное, но в силу правовой сложности применяется редко. При заключении договора простого товарищества особое внимание следует уделить многим юридическим тонкостям, так как грамотно составленный договор, рациональный выбор системы налогообложения поможет избежать разногласий, споров с налоговой инспекцией и непосредственно между самими товарищами.

Ключевые слова: совместная деятельность, простое товарищество, вклад, система налогообложения, доходы, налоговая база, налог

В соответствии с гражданским законодательством 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 либо для достижения иной не противоречащей закону цели (п. 1. ст. 1041 ГК РФ).

При этом для осуществления предпринимательской деятельности сторонами договора простого товарищества могут быть:

- индивидуальные предприниматели;
- коммерческие организации.

В силу ст. 1042 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее по тексту – ГК РФ) каждый товарищ должен внести вклад в общее дело. Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе:

- деньги и иное имущество;
- профессиональные и иные знания, навыки и умения;
- деловая репутация и деловые связи.

В силу закона, если иное не оговорено в договоре простого товарищества или не следует из фактических обстоятельств, вклады товарищей предполагаются равными по стоимости. При этом доли в распределении прибыли могут быть неравными и не соответствовать размеру внесенного вклада, что позволяет перераспределять получаемые доходы в пользу товарища с наименьшей ставкой налогообложения. В актах приема-передачи наряду с балансовой стоимостью указывается договорная оценка передаваемых объектов основных средств, сумма амортизации за период их использования. При этом стоимость вклада имуществом можно определить без привлечения оценщика.

Имущество и/или имущественные права, переданные в качестве вклада, отражаются участником, ведущим общий учет, в оценке, предусмотренной договором (п. 18 ПБУ 20/03).

Согласно п.3 ст.270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК – РФ) при определении налоговой базы вклады товарищей не учитываются как расход.

Так, например, передача от товарища, применяющего упрощенную систему налогообложения, никак не влияет ни на его доходы, ни на его расходы (ст. 346.15 и ст. 146.16 НК РФ).

Передача основных средств в совместную деятельность приравнивается к их выбытию на основании п. 29 ПБУ 6/01 и п. 34 ПБУ 14/2007, а участник, внесший это имущество, утрачивает исключительное право собственности на него (абзац 14 п. 3 ст. 346.16 НК РФ) и восстанавливает ранее списанные расходы в виде их стоимости, за исключением амортизации.

В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ, при определении налоговой базы расходы в виде вклада в простое товарищества, учитываться не будут.

При применении участником договора о совместной деятельности УСН восстановления расходов не наступает, если:

- выбыл имущественный объект со сроком полезного использования не более 15 лет, а передача прав состоялась по истечении срока более 3-х лет с момента завершения списания цены ОС на затраты;
- произошло выбытие основного средства, срок эксплуатации которого превышает 15 лет. Продажа, передача или иная сделка приходится на срок, превышающий момент окончательного распределения стоимости объекта на расходную базу на 10 и более лет.

Если совершаемая сделка не отвечает перечисленным выше условиям, затраты на приобретение или строительство основного средства придется исключить из прошлых налоговых периодов с подачей уточненных деклараций в налоговый орган. Налогоплательщику придется доплатить недоимку и пени по «упрощенке». Помимо этого, вместо начисленного за балансом износа придется посчитать амортизацию, чтоб отнести на расходы часть стоимости объекта.

Если экономический субъект, применяющий УСН в виде доходов, стал в течение налогового периода участником договора простого товарищества, то он на основании положений п.4.1 ст.346.13 НК РФ считается утратившим право на применение указанного

специального налогового режима с начала того квартала, в котором допущено указанное несоответствие.

При этом применении УСН с точки зрения налогообложения доходов создание простого товарищества позволяет:

- существенно расширить резервы на применении УСН;
- товарищам, применяющим УСН, в части операций в рамках договора простого товарищества учесть все расходы, предусмотренные гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, несмотря на то, что перечень расходов при применении УСН является закрытым.

В соответствии с п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Передача имущества, носящая инвестиционный характер, в частности, вклады по договору простого товарищества, реализацией товаров, работ или услуг не признается (пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ).

С учетом перечисленных норм передача имущества в качестве вклада по договору простого товарищества не образует объекта обложения НДС.

Операции, осуществляемые по договору простого товарищества, признаются объектом обложения НДС в соответствии с главой 21 НК РФ, а исчисление и уплата этого налога, включая применение налоговых вычетов, производится участником договора в порядке, предусмотренном статьей 174 НК РФ.

Имущество, внесенное товарищами (принадлежащее им на праве собственности), произведенная в результате совместной деятельности продукция, полученные от такой деятельности плоды и доходы признаются общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором (ст. 1044 ГК РФ). Договор простого товарищества является основанием для регистрации перехода права собственности на недвижимые вещи, внесенные в качестве вклада. В соответствии с п. 1 ст. 377 НК РФ. Государственная регистрация перехода прав проводится на основании заявления правообладателя, сторон договора или уполномоченного им (ими) на то лица при наличии у него нотариально удостоверенной доверенности.

При исчислении налога на имущество в рамках договора о совместной деятельности налоговая база определяется как остаточная стоимость внесенного имущества. Каждый товарищ самостоятельно производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность.

После того, как каждый участник получил свою долю прибыли, он отражает ее в регистрах налогового учета в соответствии с той системой налогообложения, которую он применяет.

У товарища, применяющего УСН, доходы от участия в совместной деятельности признаются на дату фактического поступления денежных средств в соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ.

Товарищ, применяющий ОСНО, учитывает доходы от совместной деятельности в составе внереализационных доходов (п. 9 ст. 250 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 278 НК РФ, убытки товарищества не распределяются между его участниками и не учитываются ими при налогообложении.

В гл. 25 НК РФ не урегулирован порядок определения стоимости имущества, полученного участником договора простого товарищества при прекращении совместной деятельности. Есть мнение, что стоимость имущества, полученного товарищем при выходе из совместной деятельности, принимается к налоговому учету по остаточной стоимости, определяемой по данным налогового учета участника, ведущего общие дела, на дату передачи этого имущества, т.е. по аналогии с порядком, установленным в абз. 5 п. 1 ст. 277 НК РФ. При этом стоимость имущества должна быть документально подтверждена.

Также необходимо учитывать следующее. При прекращении действия договора простого товарищества и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору, не признается убытком для целей налогообложения (п. 6 ст. 278 НК РФ).

В то время, как превышение стоимости возвращаемого имущества, полученного в результате разделения имущества совместной деятельности, над стоимостью имущества, ранее переданного участником в качестве вклада в простое товарищество, включается в состав внереализационных доходов как доход, полученный от участия в товариществе на основании пункта 9 статьи 250 НК РФ.

Таким образом, если при выходе из простого товарищества участник получает имущество, превышающее по стоимости его первоначальный вклад, такая операция признается реализацией и облагается НДС (подп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ). При этом начисление НДС на сумму превышения стоимости вклада осуществляет товарищ, ведущий общие дела (п. 1 ст. 174.1 НК РФ), путем выставления другому товарищу счет-фактура на стоимость имущества в части, превышающей размер его первоначального взноса. Сумму НДС по этому счету-фактуре при соблюдении других обязательных условий участник, которому возвращается имущество, сможет принять к вычету.

На сегодняшний день договор простого товарищества активно используется экономическими субъектами в целях получения дополнительных доходов. Такое объединение юридических лиц и индивидуальных предпринимателей не приводит к образованию нового юридического лица, в силу чего созданное простое товарищество не будет являться самостоятельным плательщиком налогов. Тем не менее налоги с деятельности товарищества уплачиваются. При этом, как уже было отмечено, какой бы режим уплаты налогов не применяли участники договора простого товарищества по своей основной деятельности, их совместная деятельность в рамках договора простого товарищества будет облагаться налогами в соответствии с общим режимом налогообложения.

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // Собрание законодательства РФ. - 29.01.1996. - N 5. - ст. 410
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.10.2017) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - N 32. - ст. 3340
3. Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 N 105н (ред. от 18.09.2006) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (Зарегистрировано в Минюсте РФ 22.01.2004 N 5457) // Российская газета. - N 13. - 28.01.2004
4. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689) // Российская газета. - N 91-92. - 16.05.2001
5. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975) // Российская газета. - N 22. - 02.02.2008
6. Письмо ФНС РФ от 12.08.2011г. №СА-4-7/13193@ «О направлении обзора постановлений Президиума ВАС РФ по налоговым спорам»
7. Закон о государственной регистрации
8. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2012 N 09АП-575/2012-АК, 09АП-2539/2012-АК по делу N А40-13874/11-107-64
9. Письмо Минфин России от 27 августа 2008 г. № 03-07-11/287.
10. Зайцева С.Н. Совместная деятельность: вкладываемся имуществом // НДС: проблемы и решения. - 2017. - N 9. - С. 38 - 42.
11. Семенихин В.В. Совместная деятельность (простое товарищество). М.: ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2016. - 360 с.