**1. Налоговые последствия договора простого товарищества**

Налогоплательщиками, на которых возлагается обязанность по уплате любого налога, признаются только организации и физические лица[[1]](#footnote-1). Согласно ст. 11 НК РФ организациями являются юридические лица, Простое же товарищество юридическим лицом не является[[2]](#footnote-2), следовательно, оно не является и налогоплательщиком ни по одному налогу. Обязанности по уплате налогов возникают у каждого из участников договора соразмерно их долям[[3]](#footnote-3).

**НДС**

Согласно гражданскому законодательству участниками сделок с третьими лицами в рамках исполнения договора простого товарищества признаются одновременно все товарищи, от лица которых совершена сделка, в связи с чем если в результате совершения таких сделок возникает объект обложения НДС, то обязанность по его уплате появляется у всех участников договора.

Специального порядка исполнения обязанности по уплате НДС с оборотов простого товарищества действующим законодательством не предусмотрено, поэтому исчисление и уплата НДС могут производиться двумя способами:

– каждый товарищ – плательщик НДС самостоятельно уплачивает приходящийся на его долю налог;

– участники простого товарищества делегируют одному из товарищей (целесообразно тому, кто ведет общие дела) право исполнять обязанности по уплате налога.

Таким образом, формально суммы НДС могут быть исчислены и уплачены как каждым участником договора соразмерно его доле, так и уполномоченным товарищем за всех. Соответственно и порядок применения налоговых вычетов по НДС зависит от выбранного участниками простого товарищества способа уплаты налога.

Если исчисление и уплата НДС возлагается на одного из участников совместной деятельности, то он от имени всех участников обращается в налоговые органы за вычетами, причитающимися товарищам.

Если же исчисление и уплата НДС производятся каждым участником самостоятельно, то и обращаться в налоговый орган им следует по отдельности.

То обстоятельство, что счета-фактуры оформляются поставщиками на имя одного из участников совместной деятельности, не имеет значения для применения налоговых вычетов по НДС остальными участниками простого товарищества, если из договора, по которому оформляются счета-фактуры, следует, что товарищ, заключивший договор, действует от имени всех остальных товарищей.

При применении второго способа между товарищем, ведущим общие дела, и другими участниками совместной деятельности возникают отношения налогового представительства, суть которых изложена в гл. 4 НК РФ. При этом участникам следует помнить, что согласно п. 3 ст. 29 НК РФ налоговый представитель может осуществлять свои полномочия только на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гл. 10 ГК РФ.

Поскольку плательщиками НДС при втором способе все равно остаются участники договора простого товарищества, то, если кто-то из них не является плательщиком этого налога, с его доли НДС не уплачивается (соответственно не применяются и вычеты «входного» НДС).

Момент определения налоговой базы в целях исчисления НДС устанавливается учетной политикой налогоплательщика[[4]](#footnote-4). Налогоплательщик может самостоятельно выбрать один из двух вариантов:

– по отгрузке (по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов);

– по оплате (по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг).

Поскольку простое товарищество не является самостоятельным налогоплательщиком, а гл. 21 НК РФ не дает ответ на вопрос о том, каким образом можно установить момент определения базы по НДС в отношении операций по реализации, осуществляемых в рамках простого товарищества, то, участники простого товарищества могут самостоятельно закрепить выбранный ими вариант в договоре простого товарищества либо в дополнительном соглашении, специально регулирующем все вопросы, связанные с организацией бухгалтерского и налогового учета в рамках договора[[5]](#footnote-5).

Выбранный товарищами способ определения момента определения базы по НДС, так же как и другие аспекты, связанные с организацией бухгалтерского и налогового учета в рамках договора, целесообразно довести до сведения налоговых органов.

Если же участники простого товарищества не установят момент определения налоговой базы по НДС, то налоговая база будет определяться налоговым органом по отгрузке[[6]](#footnote-6).

**Акцизы**

Нормами ст. 180 НК РФ предусмотрена солидарная ответственность участников простого товарищества по исчислению и уплате акцизов в рамках простого товарищества.

В качестве лица, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по облагаемым в соответствии с гл. 22 «Акцизы» операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества, признается лицо, ведущее дела простого товарищества.

Участники договора о совместной деятельности самостоятельно определяют участника, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, который имеет все права и исполняет обязанности налогоплательщика, предусмотренные НК РФ, в отношении суммы акциза по операциям в рамках простого товарищества.

Уполномоченный товарищ обязан не позднее дня осуществления первой налогооблагаемой операции известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества.

Налоговый орган обязан в трехдневный срок с момента поступления извещения от организации или индивидуального предпринимателя – участника простого товарищества об исполнении (прекращении) обязанностей по исчислению и уплате всей суммы акциза, исчисленной по операциям, осуществляемым в рамках договора простого товарищества, уведомить об этом факте налоговые органы по месту нахождения (месту жительства) других товарищей.

При полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза лицом, исполняющим обязанности по уплате акциза в рамках простого товарищества, обязанность по его уплате остальными участниками этого договора считается исполненной.

**Налог на имущество**

Поскольку объекты основных средств, переданные в совместную деятельность, отражаются у товарищей в качестве финансовых вложений, то требование п. 6 ПБУ 6/01 – отражать объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности – не касается таких объектов. Общая долевая собственность отражается на обособленном балансе участника, ведущего общие дела.

Налоговая база в рамках договора простого товарищества определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору, а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником, ведущим общие дела[[7]](#footnote-7).

Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность.

Что касается имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, то исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано сообщать каждому налогоплательщику – участнику договора простого товарищества сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на первое число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей, необходимые для определения налоговой базы[[8]](#footnote-8).

**ЕСН и НДФЛ**

Как правило, для осуществления совместной деятельности привлекаются работники участников товарищества, тем не менее иногда для выполнения работ, предусмотренных договором простого товарищества, специально принимаются новые работники.

В связи с тем что простое товарищество не является юридическим лицом, а следовательно, не может быть и работодателем (ст. 20 ТК РФ), принять на работу физических лиц в простое товарищество невозможно, поэтому прием сотрудников обычно осуществляет товарищ, ведущий общие дела простого товарищества, либо любой другой товарищ.

Такие работники ничем не отличаются от остальных:

– с каждым из них заключается трудовой договор или договор гражданско-правового характера;

– им устанавливается продолжительность рабочего времени, характер занятости (постоянная работа или совместительство);

– выплачивается заработная плата;

– оплачиваются больничные листы, отпуск и т.п.

В связи с тем что такой товарищ является работодателем по отношению к работникам, он обязан производить удержание и перечисление в бюджет НДФЛ, а также начисление и перечисление ЕСН, взносов в ПФР и на обязательное страхование от несчастных случаев.

Расходы на заработную плату и соответствующие начисления уполномоченный участник учитывает в составе расходов, связанных с производством и реализацией выпускаемой продукции (работ, услуг).

**Налог на прибыль**

Требование о возложении обязанности по ведению учета доходов и расходов операций по договору простого товарищества для целей налогообложения на участника, ведущего общие дела, гл. 25 НК РФ не предусмотрено. Следовательно, участником, уполномоченным на ведение налогового учета товарищества, может быть любой из них, тем не менее логичнее всего поручить его ведение тому участнику, который должен вести общие дела.

При наличии иностранных участников в простом товариществе п. 2 ст. 278 НК РФ предусмотрено возложение обязанностей по ведению налогового учета только на российского участника.

Участник, уполномоченный на ведение налогового учета товарищества, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода доход каждого товарища пропорционально его доле в общем доходе товарищества, полученном за этот период.

О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику уполномоченный товарищ обязан сообщать ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, каждому участнику этого товарищества (под причитающимся доходом, следует понимать прибыль, полученную в результате совместной деятельности, исчисленную по правилам гл. 25 НК РФ).

Форма представления данных о суммах причитающихся доходов НК РФ не установлена, тем не менее она должна соответствовать правилам оформления первичных учетных документов, содержащимся в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», поскольку является первичным учетным документом. Форма может быть определена участниками в договоре о совместной деятельности[[9]](#footnote-9).

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» прибыль, полученная от участия в товариществе, учитывается в бухгалтерском учете каждого из товарищей в составе операционных доходов.

В налоговом учете указанная прибыль включается в состав внереализационных доходов участников товарищества[[10]](#footnote-10) и подлежит налогообложению в общем порядке.

Организации, применяющие метод начисления, учитывают доходы от участия в простом товариществе ежеквартально в последний день отчетного периода независимо от фактического распределения этих доходов[[11]](#footnote-11).

Организации, учитывающие доходы и расходы по кассовому методу, включают доходы от участия в простом товариществе в состав внереализационных доходов, облагаемых налогом на прибыль, по мере их фактического получения[[12]](#footnote-12).

Расходы в виде вклада в простое товарищество при определении базы по налогу на прибыль не учитываются[[13]](#footnote-13). Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении также не учитываются.

**2. Дать письменную консультацию по следующей ситуации**

Организация выплачивает работнику за использование личного автотранспорта компенсацию, размер которой устанавливается соглашением сторон трудового договора согласно ст. 188 Трудового кодекса Российской Федерации (компенсация превышает нормы, установленные постановление Правительства РФ). Каким образом учитывается указанная компенсация при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль?

**Ответ:** Как следует из положений ст. 188 ТК РФ, размер компенсации определяется сторонами трудового договора самостоятельно и фиксируется в письменном виде. А документальным основанием для осуществления выплаты данной компенсации является приказ работодателя.

Таким образом, организация может назначить работнику компенсацию за использование личного легкового автомобиля в служебных целях и в большем размере, чем установлено законодательством. В этом случае сумма сверхнормативной выплаты будет облагаться единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц. Для целей налогообложения прибыли расходы на выплату компенсации будут учитываться **только в пределах норм, устанавливаемых Правительством РФ**, в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

**3. ООО «Весна» занимается торговлей. На территории сельского населенного пункта на земельном участке площадью 700 кв. м оно построило магазин. Ставка земельного налога по данной категории земель с учетом индексации составляет в 2002 г. 14,4 коп./кв. Рассчитайте земельный налог, подлежащий уплате в 2002 г.**

**Решение:** ООО «Весна» использует земельные участки, предоставленные в границе сельского населенного пункта для иных целей. Сумма земельного налога за участки площадью 700 кв. м в 2002 г. составит:

700 кв. м х 14,4 коп./кв. = 700 кв. м x 0,144 руб./кв. м= 100,8 руб.

Местные власти приняли решение о повышении ставок налога по указанным выше категориям земель в два раза. В связи с этим сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет, составит:

100,8 руб. x 2 = 201,6 руб.

**Ответ:** Земельный налог, подлежащий уплате в 2002 г. составит 201,6 руб.

**Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – М.: Контракт, 1996. – 675 с.
2. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций» (с учетом изменений. Внесенных федеральным законом от 31.12.2002 №191-ФЗ)/Под ред. Педченко И.В. – М.: Книги издательства «Статус-кво 97», 2004. – 310 с.
3. Консультант бухгалтера, №7. – М: «Алмаз-Пресс», 2004. – 115 с.
4. Морозова Ж.А. НДС в вопросах и ответах. – М.: Книги издательства «Статус-кво 97», 2004. – 250 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М: «Омега-Л», 2005. – 550 с.

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. ст.19. – М: Омега-Л, 2005. – с. 17. [↑](#footnote-ref-1)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. ст. 1041. – М.: Контракт, 1996. – с. 315. [↑](#footnote-ref-2)
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. ст. 249. – М.: Контракт, 1996. – с. 101. [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации. ст.167. – М: Омега-Л, 2005. – с. 151. [↑](#footnote-ref-4)
5. Морозова Ж.А. НДС в вопросах и ответах. – М.: Книги издательства «Статус-кво 97», 2004. – с. 95 . [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.12 ст.167. – М: Омега-Л, 2005. – с. 153. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.1 ст.377. – М: Омега-Л, 2005. – с. 531. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.2 ст.377. – М: Омега-Л, 2005. – с. 532. [↑](#footnote-ref-8)
9. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса Россиской Федерации «Налог на прибыль организаций» (с учетом изменений. Внесенных федеральным законом от 31.12.2002 №191-ФЗ)/Под ред. Педченко И.В. – М.: Книги издательства «Статус-кво 97», 2004. – с. 115. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.9 ст.250. – М: Омега-Л, 2005. – с. 265. [↑](#footnote-ref-10)
11. Налоговый Кодекс Российской Федерации. пп. 5 п.4 ст.271. – М: Омега-Л, 2005. – с. 319. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.2 ст.273. – М: Омега-Л, 2005. – с. 324. [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговый Кодекс Российской Федерации. п.3 ст.270. – М: Омега-Л, 2005. – с. 313. [↑](#footnote-ref-13)