

ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ДОГОВОРОВ О СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Работа представлена кафедрой предпринимательства и коммерции
Санкт-Петербургского государственного политехнического университета.
Научный руководитель – кандидат экономических наук, профессор Н. Л. Вещунова*

В статье рассматриваются особенности исчисления, вычета и уплаты налога на добавленную стоимость при реализации договора о совместной деятельности. Выявляются противоречия налогового и гражданского законодательства, предлагаются пути решения возникающих проблем.

Ключевые слова: *налог на добавленную стоимость, договор о совместной деятельности, исчисление, налоговый вычет.*

S. Karpenko

VALUE-ADDED TAX CALCULATION IN REALISATION OF JOINT ACTIVITY AGREEMENTS

The article is connected with the peculiarities of calculation, deduction and paying of the value-added tax in realisation of a joint activity agreement. The contradictions in the taxation and civil legislations are revealed and the ways of problem solving are suggested.

Key words: *value-added tax (VAT), joint activity agreement, calculation, tax withholding.*

В современном малом бизнесе в некоторых случаях совместная деятельность является более привлекательной формой, чем независимая, самостоятельная деятельность каждого отдельно взятого хозяйствующего лица.

При совместной деятельности двое или несколько лиц соединяют свои вклады и усилия для извлечения прибыли или достижения другой, не противоречащей закону цели. При этом

участники договора действуют не как контрагенты, вступающие в отношения «должник – кредитор», а действуют в пользу себя и всего сообщества участников в целом. Стороны договора получают выгоды не за счет друг друга, а за счет третьих лиц.

Поэтому договор о совместной деятельности приносит определенные экономические и технологические выгоды участникам.

Рассмотрим некоторые налоговые аспекты договора о совместном ведении операций, в частности порядок обложения операций налогом на добавленную стоимость (НДС).

Реализация результатов деятельности по договору о совместной деятельности облагается налогом на добавленную стоимость за исключением ситуаций, когда сама деятельность или продукция не подлежит обложению НДС по законодательству (исключения п. 2 ст. 146 «Объект налогообложения» и ст. 149 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»).

Для доказательства однозначности обложения НДС (кроме исключений) рассмотрим следующие позиции гл. 21 НК РФ.

Налогоплательщик может освободиться от обязанностей плательщика НДС по следующим причинам:

- в соответствии со ст. 145 гл. 21 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика»;
- в связи с применением специальных налоговых режимов (Единый сельскохозяйственный налог, УСН и ЕНВД).

Все эти случаи распространяются на юридические лица и индивидуальных предпринимателей, т. е. лица, признаваемые таковыми по Гражданскому кодексу РФ.

Но сообщество участников договора о совместной деятельности, выпускающих продукцию (выполняющих работы, оказывающих услуги), не является единым лицом. Поэтому вышеприведенные варианты освобождения не могут распространяться на реализацию продукции по договору о совместной деятельности.

Итак, независимо от гражданско-правовой формы и системы налогообложения участников вся реализация по договору совместной деятельности обязательно должна облагаться НДС.

Далее необходимо рассмотреть, каким образом формируется налоговая база НДС при реализации продукции по договору о совместной деятельности.

В обычной деятельности организация, выполняющая законченный цикл производ-

ства, учитывает движение материально-производственных запасов по схеме «Материал (сырье) – полуфабрикат – готовая продукция» или «Товар приобретенный – товар проданный». То есть следующий потребитель (контрагент) приобретает у организации либо готовую продукцию, либо товар. Соответственно, при продаже происходит переход права собственности на продукцию от продавца к покупателю и, следовательно, процесс реализации. Реализация – это передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ, возмездное оказание услуг (ст. 39 НК РФ).

В случае же совместной деятельности на промежуточных этапах продукция не становится ни товаром, ни готовой продукцией, так как процесс производства на этом не завершается, а передается другому участнику договора совместной деятельности для дальнейшей переработки или реализации, причем в рамках одного договора. Соответственно, процесса реализации между участниками на промежуточных этапах производства не происходит.

По смыслу совместной деятельности после такой передачи продукция становится совместной долевой собственностью участников договора, а участник теряет свои права собственности на конкретные материальные ценности и взамен получает право на долю в конечном продукте или полученной выручке.

Таким образом, конечный продукт «собирается» из нескольких частей у участника, производящего реализацию. Только в конце этого процесса конечный продукт обретает форму, в которой его будут реализовать, и при реализации формируются объект обложения и налоговая база НДС.

Соответственно, передаваемые от разных участников доли продукции не проходят процесс реализации и не становятся при этом объектом обложения НДС.

Сформированный конечный продукт облагается НДС. Но облагается ли НДС каждая из долей, из которых сформировался конечный продукт?

Когда участник передает свою долю продукции другому участнику, реализации, как уже



Рис. 1. Схема формирования налоговой базы НДС при реализации договора о совместном ведении операций

было определено, не происходит. А значит, в соответствии со ст. 146 НК РФ эта передача не становится налоговой базой НДС, так как объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг).

Но при формировании конечного продукта эта доля «вливается» в общую массу и при реализации уже становится базой НДС.

На рис. 1 приведена схема формирования налоговой базы НДС при реализации договора о совместном ведении операций.

Возникает ситуация, когда продукция сначала не признается объектом обложения НДС, но в конечном итоге при реализации обретает свойства такого объекта.

Таким образом, каждый участник, хотя напрямую и не является плательщиком НДС по законодательству, опосредованно все-таки несет в своей продукции бремя этого налога. Поэтому каждый участник при планировании своего участия в совместной деятельности обязательно должен учитывать налог на добавленную стоимость.

Участник обязан закладывать в расчет стоимости своей продукции НДС, хотя непосредственно в бюджет он этот налог не опла-

чивает и плательщиком не является. Участник «косвенно» несет бремя НДС. Такое косвенное участие в исчислении и уплате НДС налоговым законодательством РФ никак не предусмотрено.

Сразу же возникают проблемы бухгалтерского и налогового учета бремени НДС у каждого участника, совершающего промежуточный этап производства, и у участника, осуществляющего реализацию конечной продукции.

Особенности исчисления и уплаты в бюджет НДС при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договора о совместной деятельности) изложены в ст. 174-1 НК РФ.

Данная статья посвящена порядку исчисления НДС по договорам простого товарищества, хотя делается оговорка, что действие статьи распространяется и на другие виды договоров о совместной деятельности.

Таким образом, при ведении совместных операций и совместном использовании активов в целях исчисления и оплаты НДС необходимо руководствоваться правилами, установленными ст. 174-1 НК РФ.

Учет операций, облагаемых НДС, должен вести отдельный участник. Фактически таким участником становится тот, кто занимается реализацией конечного продукта совместной деятельности.

Причем этот участник в обязательном порядке должен являться российской организацией или индивидуальным предпринимателем. Соответственно, налагается прямой запрет на ведение такого учета участником, являющимся иностранной организацией. В случаях когда реализацией конечной продукции занимается иностранная организация, ситуация с исчислением и уплатой НДС становится неразрешимой с правовой точки зрения.

Участник, реализующий готовую продукцию (работу, услугу), обязан выставить от своего имени покупателю счет-фактуру, в которой отдельной строкой выделяется НДС по сделке, обложению НДС будет подвергаться вся сумма сделки.

Лицо, осуществляющее реализацию контрагенту, становится плательщиком НДС, представляя таким образом всех участников договора о совместной деятельности, что прямо указано в п.п. 2 п. 1 ст. 174-1 НК РФ.

Если формально подходить к этому факту, то получается, что участник, реализующий продукцию, целиком и полностью несет бремя НДС, а на других участников это бремя не распространяется.

Но в соответствии со ст. 1044 ГК РФ «Ведение общих дел товарищей» участник, заключивший в интересах всех участников сделки от своего имени, может требовать возмещения произведенных за свой счет расходов. Да и по самой логике совместной деятельности недопустимо, чтобы все бремя налогообложения по совместной деятельности нескольких лиц нес только один участник.

Поэтому фактически бремя НДС должно распределяться между всеми участниками в соответствии с их долевым участием в договоре.

К сожалению, Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, каким образом участник, производящий реализацию, может перекладывать долю бремени НДС на остальных участников.

Можно предусмотреть следующий порядок действий в этом случае.

Участник, осуществляющий реализацию, формирует в конечном виде продукцию, произведенную участниками. Определяется и согласовывается цена продажи и сумма НДС. Продажа осуществляется от имени участника, реализующего продукцию. Он выставляет покупателю от своего имени счет, счет-фактуру и товарную накладную (акт о выполненных работах, услугах). В документах отдельной строкой выделяется НДС.

После отгрузки продукции и получения оплаты от покупателя участник должен полученную выручку распределить между другими участниками в соответствии с их долями по договору. В самом простом случае он может в такой же пропорции рассчитать сумму начисленного НДС, которую он вычитает из распределенной доли участника, т. е. каждый участник получает свою долю дохода за вычетом доли начисленного при реализации НДС.

Таким образом, участник, реализующий продукцию, исчисляет НДС, оплачивает исчисленную сумму в бюджет и удерживает сумму налога в долевой пропорции у других плательщиков.

Данная схема взаимоотношений ставит участника, реализующего продукцию, в позицию налогового агента НДС по отношению к другим участникам. Но данная ситуация вступает в противоречие с действующим законодательством, так как в ст. 161 содержится исчерпывающий перечень ситуаций, в которых одно лицо должно выступать в качестве налогового агента НДС по отношению к другому лицу, и отношения между участниками договоров о совместной деятельности в этом перечне не предусмотрены.

Если участник, производящий реализацию, переложил долю бремени НДС на остальных участников, то эти участники косвенным образом становятся плательщиками НДС. Соответственно в конечном счете они занимаются производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), которые являются объектом НДС.

Поэтому в соответствии со ст. 171 НК РФ участники могли бы рассчитывать на налоговый вычет НДС по приобретенным у сторонних организаций материальным ценностям, работам и услугам, используемым для производства продукции, признаваемых объектом обложения НДС.

Но в соответствии с п. 3 ст. 174-1 НК РФ налоговый вычет предоставляется только участнику при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этому лицу.

Получается законодательный казус, когда участник сначала производит продукцию, которая подлежит передаче другому участнику, а не реализации, поэтому не признается объектом обложения НДС, и при этом он теряет право на вычет. Но позже участник несет бремя НДС по своей доле дохода, но право на вычет НДС при этом не обретает.

Если сумму предъявленного поставщиками НДС невозможно учесть как налоговый вычет НДС, то сумму налога можно в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 170 НК «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)» включить в стоимость продукции (работ, услуг). Представляется, что данный способ является единственным способом, полностью соответствующим букве налогового законодательства.

Представим, что доли участников формируются по фактически сложившимся затратам на производство. Если все участники, осуществляющие промежуточные этапы производства, включают предъявленный НДС в стоимость своей доли, то размер таковой доли существенно увеличится. А участник, реализующий конечную продукцию, предъявленный НДС не имеет право включить в стоимость своей доли, так как он начисляет НДС по реализации и предъявленный НДС использует как налоговый вычет.

Таким образом, все участники «искусственно» увеличивают свои доли, а участник-реализатор не может увеличить свою долю и в связи с этим получает ущемление своих прав при исполнении договора о совместной деятельности. Такие действия противоречат сути договора совместной деятельности, когда каж-

дый участник действует во благо всех участников и не ставит никого из них в ущемленное положение.

Чтобы избежать «перекоса» в размере долей за счет включения в них предъявленного НДС, можно предусмотреть оговорку в заключаемом договоре о совместной деятельности, которая регламентировала бы порядок формирования долей. А именно участник может включить в стоимость производимой продукции предъявленный НДС, но на размер доли этот НДС не должен влиять. То есть участник при передаче продукции другому участнику в документации указывает сумму без учета в ней предъявленного НДС, а сумму НДС учитывает у себя на балансе в качестве расходов.

Такая схема действий больше соответствует порядку отнесения затрат к категории прочих расходов. Но, к сожалению, налоговое законодательство не позволяет относить суммы предъявленного НДС к прочим расходам. Поэтому если участник «оставит» у себя на учете суммы предъявленного НДС, чтобы затем учесть в составе расходов при исчислении налога на прибыль, то он фактически нарушит законодательство.

Более того, и в первом и во втором случае нарушается логика налоговых вычетов и признания расходов.

Происхождение суммы НДС, предъявляемого продавцом покупателю, заключается в том, что НДС является возмещаемым налогом. Каждый следующий производитель добавляет свою работу к тому, что уже было сделано до него. Эта работа имеет стоимость, которая добавляется к стоимости сырья и материалов и носит название добавленной стоимости. НДС берется именно с этой добавленной стоимости, а не с полной стоимости готовой продукции.

Если предъявленный НДС не становится вычетом по НДС, то нарушается эта логика. В нашем случае исчисленный НДС уменьшается лишь на долю вычетов участника, производящего реализацию конечной продукции по договору о совместной деятельности. А весь остальной НДС, предъявленный другим участником, идет не на вычет исчисленного НДС, а

на уменьшение налога на прибыль у каждого участника.

Соответственно, фактически происходит увеличение суммы к оплате в бюджет НДС и уменьшение суммы налога на прибыль, хотя предъявленный НДС к налогу на прибыль никакого отношения не имеет.

Экономически оправданным являлась бы схема действий, когда каждый участник смог бы «передать» последующим участникам предъявленный ему НДС для того, чтобы участник, осуществляющий реализацию, смог бы весь этот предъявленный НДС «собрать» у себя на учете для последующего его вычета из суммы исчисленного к оплате в бюджет НДС.

К сожалению, данная схема действий не прописана в НК РФ и, более того, даже прямо запрещена п. 3 ст. 174-1, которая устанавливает, что «налоговый вычет в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) предоставляется только участнику товарищества при наличии счетов-фактур, выставленных продавцами этим лицам». Но поскольку участники не выписывают друг другу счета-фактуры при передаче промежуточных этапов производства, то и поставить на вычет предъявленный другим участникам НДС он не может.

Кроме указанных проблем существует еще ряд нестыковок при исчислении НДС при осуществлении договора о совместной деятельности.

Так, не указывается, каким образом учитывать НДС в случае, если один из участников договора является:

- иностранной организацией, которая по законодательству не является налогоплательщиком НДС;
- организацией, переведенной на упрощенную систему налогообложения или применяющей ЕНВД;

- организацией, освобожденной от обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Участник, освобожденный законом от уплаты НДС, все равно несет налоговое бремя НДС по своему участию в договоре о совместной деятельности. В одной главе НК освобождает налогоплательщика от уплаты НДС, а в другой главе прямо обязывает этого же налогоплательщика оплачивать НДС и тем самым существенно увеличивать налоговую нагрузку на свою деятельность.

Данная ситуация прямо нарушает основополагающие принципы налоговой системы РФ, а именно принцип «равенства» при налогообложении. Ведь данная категория налогоплательщиков попадает в неравные условия по сравнению с другими аналогичными налогоплательщиками, которые не участвуют в договорах совместной деятельности.

Можно сделать вывод, что законного способа обложения НДС результатов по договору о совместной деятельности не существует. Следование букве налогового закона приводит к существенному увеличению налогового бремени, а попытка исчислить налог по общепринятым принципам НДС приводит к нарушению законодательства.

Для исключения вышеперечисленных проблем можно предложить внести изменения в следующие статьи НК РФ:

- внести в ст. 161 дополнения, разрешающие участникам договора о совместной деятельности выступать налоговым агентом НДС в отношении друг друга;
- внести в п. 3 ст. 174-1 дополнения, разрешающие участникам, осуществляющим промежуточные этапы по договору о совместной деятельности, предъявлять НДС участнику, осуществляющему реализацию, для осуществления им налогового вычета.