22.06.2015

Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации, рассмотрев в порядке, предусмотренном ст. 140 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), апелляционную жалобу Х (далее – налогоплательщик, заявитель) на решение Межрайонной ИФНС России (далее – Колхоз, Инспекция, налоговый орган) от 31.03.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, установило следующее.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка соблюдения налогоплательщиком законодательства Российской Федерации о налогах и сборах за период с 01.01.2011 по 31.12.2013.

По результатам проверки составлен акт от 26.02.2015 и принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 31.03.2015. В решении установлена неуплата Колхозом налогов в общей сумме 4 474 946 руб., начислены 1 257 812,55 руб. пени, налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122, ст. 123 НК РФ, в виде взыскания штрафов в общем размере 1 063 334 руб.

Налогоплательщик, не согласившись с выводами налогового органа, изложенными в решении, оспорил решение в апелляционном порядке в УФНС России.

**По пункту 2.1.1 оспариваемого решения.**

При проверке налоговой инспекцией установлено, что Колхоз в проверяемом периоде являлся сельскохозяйственным производителем и плательщиком ЕСХН, одновременно Колхоз был участником простого товарищества, целью создания которого являлась совместная добыча рыбы и её реализация.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что Колхоз в нарушение ст. 252, [п. 2 ст. 346.5](consultantplus://offline/ref=4363494A0E0E00B52710A1BABFF8E92C15CFD40CDDC2E16E7E1F82299CA99C29C8E83236369EhBH0J) НК РФ завысил расходы по ЕСХН на 63 863 281 руб. (за 2011 год – 22 430 000 руб. и за 2012 год – 41 433 281 руб.) По мнению Инспекции, поскольку указанные расходы понесены заявителем в рамках простого товарищества, а участники товарищества действовали совместно и в общих интересах, как при добыче рыбы, так и при ее реализации, доход от добычи и реализации рыбопродукции являлся объектом обложения налогом на прибыль, и понесенные участниками расходы, связанные с ее добычей и реализацией, должны учитываться при определении прибыли от совместной деятельности, а не в расходах Колхоза при исчислении ЕСХН.

Заявляя доводы несогласия с вынесенным решением, налогоплательщик в жалобе указывает, что расходы на сумму – 60 638 281 руб. (кроме 3 225 000 руб.) подлежат учету при начислении ЕСХН, так как согласно договору о совместной деятельности каждый из Товарищей обязан нести общие расходы и покрывать общие убытки в соответствии с Договором, обеспечивать Товарища, ведущего общие дела, средствами, необходимыми для исполнения всех обязательств по Договору, путём перечисления платежей в счёт компенсации убытков.

На основании этих условий Договора, Колхоз перечислял в адрес ЮЛ 1 денежные средства в счёт компенсации вышеперечисленных расходов, что подтверждается платёжными документами.

При рассмотрении апелляционной жалобы в данной части Управление руководствуется следующими нормами закона.

Согласно [п. 3 ст. 278](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB5B6ME3BI) НК РФ участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества.

При этом в силу [п. 4 ст. 278](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C3MA3AI) НК РФ доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщиков - участников товарищества и подлежат налогообложению в порядке, установленном [настоящей главой](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B7EAC7MA38I). Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Доход, распределяемый в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемый в порядке, предусмотренном [ст. 278](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C3MA3EI) НК РФ, является внереализационным доходом налогоплательщика в соответствии с [п. 9 ст. 250](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B7EAC3MA3AI) НК РФ.

[Пунктом 1 ст. 346.5](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DEB6B1ME33I) НК РФ, устанавливающей порядок определения и признания доходов и расходов, определено, что при определении объекта налогообложения ЕСХН учитываются внереализационные доходы, определяемые в соответствии со [ст. 250](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B7EAC2MA38I) НК РФ.

В соответствии со [ст. 1041](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD207822AA831F039BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C4MA39I) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – 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.

В силу [ст. 1043](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD207822AA831F039BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C5MA3DI) ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц.

Согласно [ст. 1046](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD207822AA831F039BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C6MA3AI) ГК РФ порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, установлены [статьей 278](consultantplus://offline/ref=E6308EF5ED5FE2E0552617E919AFACD2078320AC37FC39BA2C1646C2A2BB1D3E56AFF0DDB0B4E7C3MA3EI) НК РФ.

Следовательно, все расходы, понесенные в рамках реализации договора простого товарищества, и доходы, полученные от совместной деятельности, подлежат самостоятельному учету на отдельном балансе по совместно осуществляемой деятельности.

В данном случае ЮЛ 1 (первый товарищ), Колхозом (второй товарищ), ЮЛ 2 (третий товарищ), ЮЛ 3 (четвёртый товарищ), ЮЛ 4 (пятый товарищ), ЮЛ 5 (шестой товарищ) заключен договор простого товарищества (по совместной деятельности) от 30.12.2011, предметом которого является совместная деятельность товарищей без образования юридического лица в целях получения прибыли при освоении квот на вылов (добычу) водных биологических ресурсов, увеличения объемов рыбодобычи, совместного приобретения имущества, эксплуатации совместного имущества и осуществления других, не запрещенных законодательством Российской Федерации, видов деятельности (пункт 1.1).

Ведение общих дел товарищей в рамках договора простого товарищества возложено на ЮЛ 1 (пункт 2.1).

Согласно пункту 1.3 договора вкладом второго товарища в совместную деятельность является:

- право на вылов ВБР по 2018 год;

- право на 21/100 долю в праве собственности на рыболовное судно S;

- денежные средства в сумме 3 225 000 рублей.

Пунктом 2.1.8 договора определено, что ЮЛ 1 осуществляет вылов ВБР в пределах квот, объединенных товарищами, их переработку, а также реализацию как сырья, так и произведенной рыбопродукции.

Прибыль, полученная в результате совместной деятельности, распределяется между ними независимо от стоимости вклада в эту деятельность каждого из них, в процентном соотношении (пункт 6 договора).

Следовательно, в данном случае договором простого товарищества (совместной деятельности) охватывалась деятельность Колхоза, направленная на вылов водных биологических ресурсов и их последующую реализацию, в целях осуществления которой необходимо было получение соответствующих лицензий и разрешений.

Представленные на проверку первичные документы подтверждают расходы ЮЛ 1 по совместной деятельности. Платёжными поручениями, перечисленными на стр. 7 оспариваемого решения, заявитель компенсировал ЮЛ 1 данные расходы по совместной деятельности. На основании этого расходы, понесенные участником простого товарищества в оспариваемой сумме, непосредственно относятся к совместной деятельности.

Включение в договор о совместной деятельности условий о порядке отнесения расходов на каждого из товарищей независимо от их связи с совместной деятельностью не противоречит действующему гражданскому законодательству, однако с точки зрения налогового учёта не свидетельствует о возможности отражения понесенных расходов в составе расходов каждого из товарищей вне совместной деятельности.

В силу изложенного УФНС России не находит оснований для удовлетворения апелляционной жалобы и отмены решения в данной части.

**По пункту 2.1.2 оспариваемого решения.**

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о том, что Колхоз в нарушение [ст. 252, п. 2 ст. 346.5](consultantplus://offline/ref=FE90DF232DCD3BC2374424274EC9DEA94C11880237697E25CF037A2615DE749300D01116439E2FLCG) НК РФ завысил расходы по ЕСХН за 2011 год на сумму 1 747 622 руб., представляющие собой сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (далее - ВБР).

Инспекцией установлено, что указанные расходы понесены заявителем в рамках договора простого товарищества от 17.02.2011, поэтому сумма сборов за пользование объектами ВБР должна учитываться при определении прибыли от совместной деятельности, а не в расходах колхоза при исчислении ЕСХН.

По мнению подателя жалобы, Колхоз правомерно отнес суммы сбора за пользование объектами водных ресурсов на расходы, уменьшающие доходы при исчислении налоговой базы по ЕСХН.

Законность обжалуемого решения проверена Управлением Федеральной налоговой службы в апелляционном порядке и установлено следующее.

Согласно договору о совместной деятельности от 17.02.2011, заключенному ЮЛ 6 (Товарищ-1), ЮЛ 7 (Товарищ-2), ЮЛ 5 (Товарищ-3), ЮЛ 4 (Товарищ-4), ЮЛ 3 (Товарищ-5), ЮЛ 2 (Товарищ-6), заявителем (Товарищ-7), ЮЛ 1 (Товарищ-8), ЮЛ 8 (Товарищ-9), указанные лица соединили вклады с целью извлечения прибыли от освоения квот на вылов (добычу) водных биологических ресурсов, их переработки и реализации полученной рыбопродукции (пункт 1.1 договора).

Ведение общих дел товарищей в рамках договора о совместной деятельности возлагается на ЮЛ 6 (пункт 2.1 договора).

Названным договором определено, что Товарищи 2-8 являются плательщиками сбора за пользование объектами ВБР, а также осуществляют оформление необходимых документов, их представление в полномочные государственные органы и получение разрешений (лицензий) на вылов (добычу) ВБР (пункт 1.2 договора).

Указанным договором простого товарищества (совместной деятельности) охватывалась деятельность Колхоза, направленная на вылов водных биологических ресурсов и их последующую реализацию, в целях осуществления которой производилась уплата сбора за пользование ВБР. С учетом изложенного, отклоняется довод Колхоза о том, что расходы по перечислению сбора за пользование объектами ВБР не относятся к совместной деятельности.

Заявителем не предъявлено доказательств, позволяющих сделать вывод о том, что расходы в спорной сумме связаны с оплатой сбора за пользование ВБР относительно той деятельности, которая осуществлялась налогоплательщиком самостоятельно вне рамок указанного договора простого товарищества. На основании этого расходы, понесенные участником простого товарищества в оспариваемой сумме, непосредственно относятся к совместной деятельности договора простого товарищества.

На основании вышеизложенного, поскольку расходы Колхоза в сумме 1 747 622 руб. по уплате сбора за пользование объектами ВБР непосредственно относятся к совместной деятельности, то данные расходы не подлежат учету при определении налогооблагаемой базы по ЕСХН в порядке, предусмотренном [346.5](consultantplus://offline/ref=F0521229D33B9D339B96B5A7BF78EC4363D9AE22C7FC61BFA635579A4D59C68C2667E9BF3Ed7hEI) НК РФ. Соответственно оспариваемое решение в данной части отмене не подлежит.

Руководствуясь ст. 140 НК РФ, УФНС России принимает решение:

апелляционную жалобу Колхоза на решение Межрайонной ИФНС России от 31.03.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения - оставить без удовлетворения*.*

В соответствии с п. 1 ст. 101.2 НК РФ решение Межрайонной ИФНС России от 31.03.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу с даты принятия настоящего решения.