



*Резнікова В.В.,*

*заступник директора – провідний*

*юрисконсульт приватного підприємства*

*“ЮрБухСервіс” (м. Хмельницький)*

## **ОКРЕМІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СПІЛЬНОЇ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

Здійснення спільної господарської діяльності з погляду ведення бухгалтерського обліку та оподаткування викликає ряд складностей. Вони зумовлюються, з однієї сторони, неврегульованістю багатьох питань чинним законодавством України, з іншої сторони, – неповною господарсько-правовою розробкою та реплементацією здійснення спільної діяльності в Україні.

Законодавче врегулювання природи та змісту договору про спільну діяльність у цивільному законодавстві України, як і необхідність їх подальшого врегулювання у рамках господарського законодавства, дозволяє стверджувати, що зазначений вид зобов'язань знаходиться у нерозривному зв'язку з публічно-правовими відносинами.

Цей зв'язок на умовній юридичній лінії “цивільне право ! господарське право ! податкове право” вимагає приведення податкового законодавства та пов'язаної з ним сфери регулювання бухгалтерського обліку у відповідність до положень цивільного та господарського законодавства. Такий напрямок узгодження не викликає ніяких заперечень з позиції диспозитивного регулювання договірних цивільно-правових та господарсько-правових відносин. У цій частині податкове законодавство може бути засобом регулювання фінансового механізму, а не бути інструментом впливу на характер відносин між учасниками спільної діяльності.

Проте цим протиріччя правового регулювання не вичерпуються: неузгодження існують і на лінії відносин “податкове законодавство ! законодавство про бухгалтерський облік”, що вимагає свого окремого аналізу.

Проблемам бухгалтерського обліку та оподаткування спільної господарської діяльності в Україні присвячено праці Н. Алпатової, Л. Плешонкової, Г. Матвійчика, О. Серган, Д. Миргородського, В. Батищева, Д. Дем'яненко та ін.

Метою цієї статті є розгляд таких проблемних питань: ведення окремого бухгалтерського балансу зі спільної діяльності; необхідність прийняття окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Спільна діяльність”; відсутність методології ведення обліку операцій за договором спільної діяльності у формі простого товариства, учасниками якого є суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи; оподаткування результатів спільної господарської діяльності, в т.ч. за участю нерезидента. Зазначені проблемні питання потребують свого нагального та ефективного вирішення шляхом однозначного та повного законодавчого врегулювання в межах законодавства про бухгалтерський облік, податкового та господарського законодавства.

В Україні порядок обліку спільної діяльності здійснюється з урахуванням норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 року №91 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції 17.05.2000 року №284/4505 (далі: П(С)БО 12).

Однак слід зазначити, що П(С)БО 12 регулює питання обліку спільної діяльності досить обмежено, винятково шляхом визначення таких двох понять, як “спільна діяльність” та “спільний



контроль”, чого для ефективного здійснення спільної діяльності суб’єктами господарювання, на нашу думку, недостатньо.

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 6 липня 1999 року № 996-XIV, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

З огляду на зазначене, видається доцільним звернення до першоджерела – Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” (далі МСБО 31), у якому містяться рекомендації щодо ведення обліку і складання фінансової звітності зі спільної діяльності.

Згідно з п. 3 МСБО 31 для будь-якої спільної діяльності загальними характеристиками є:

- наявність двох або більше контролюючих учасників, пов’язаних контрактною угодою;
- спільний контроль, який встановлюється контрактною угодою.

У такий же спосіб поняття “спільна діяльність” визначене і в П(С)БО 12 (п. 3): “Спільна діяльність - господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними”. У П(С)БО 12 також подано визначення поняття “спільний контроль”: “Спільний контроль – це розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності”.

Але, на відміну від П(С)БО 12, яке передбачає можливість здійснення спільної діяльності загалом як зі створенням, так і без створення юридичної особи, в МСБО 31 найбільш поширеними визнані три варіанти спільної діяльності:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані господарські одиниці.

Останній із зазначених варіантів передбачає створення юридичної особи, яку в МСБО 31 названо спільним підприємством.

При спільно контрольованих операціях кожен із учасників використовує свої власні основні засоби, запаси, несе свої витрати для спільного виготовлення і збуту конкретної продукції, а виручку від реалізації такої продукції учасники ділять між собою відповідно до умов договору про спільну діяльність.

Діяльність на підставі спільно контрольованих активів передбачає спільне володіння активами, що були внесені або придбані учасниками договору про спільну діяльність. При цьому кожен учасник може одержувати свою частину доходу від використання таких активів.

На практиці ж, зазвичай, при здійсненні спільної діяльності учасники об’єднують свої активи і спільно контролюють операції, тобто використовують так званий змішаний варіант<sup>1</sup>.

Таким чином, як МСБО 31, так і П(С)БО 12 передбачають можливість здійснення спільної діяльності як зі створенням, так і без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю, двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними, що на даний час (без господарсько-правової розробки особливостей здійснення спільної діяльності та

<sup>1</sup> Див.: Алпатова Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 67 (734). - С. 10-11.



законодавчого закріплення їх у межах чинного Господарського кодексу України (далі ГК України) суперечить ст.1130 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 року №435-IV (далі ЦК України), згідно з якою здійснення спільної діяльності можливе виключно без створення юридичної особи.

Постає нагальною, на нашу думку, потреба у прийнятті окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Спільна діяльність”.

Сьогодні ця потреба є особливо актуальною в світлі кардинальних змін чинного законодавства України (було прийнято ЦК України та ГК України, що вступили в силу з 01.01.2004 року). Окрім того, вклади у спільну діяльність на підставі ст. 1133 ЦК України можуть бути здійснені й у будь-якій іншій формі, що є відмінною від фінансової інвестиції (наприклад, у формі нематеріального вкладу: професійні та інші знання, а також ділова репутація та ділові зв'язки), а тому викладення основних засад бухгалтерського обліку спільної господарської діяльності в межах П(С)БО 12 видається недоречним.

Окрім того, залишається невирішеною до кінця проблема правомірності ведення окремого бухгалтерського балансу зі спільної господарської діяльності.

До втрати чинності Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 18.08.1995 р. № 139 на підставі наказу того ж міністерства “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” (далі: П(С)БО 25) № 39 від 25.02.2000 р., підприємство, на яке за договором було покладено ведення спільних справ, зобов’язано було відображати такі операції на окремому балансі. Причому показники такого окремого балансу не включалися до показників балансу цього підприємства.

Водночас ні у П(С)БО 25, ні у П(С)БО 12 це питання не набуло свого вирішення.

Чинним ЦК України (ч. 2 ст. 1134) передбачено, що ведення бухгалтерського обліку спільного майна учасників може бути доручено ними одному з учасників.

Однак жодною статтею ЦК України та ГК України не закріплено законодавчо необхідності складання окремого (відособленого) бухгалтерського балансу за договором простого товариства. Зауважимо, що Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 6 липня 1999 року № 996-XIV також не зобов’язує юридичних осіб вести окремий облік за операціями зі спільної діяльності та відображати їх на окремому балансі. Згідно із ст. 2 цього Закону він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності, які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

На підставі викладеного, вимога податкових органів про складання та надання, окремого (відособленого) від бухгалтерського обліку учасників, бухгалтерського балансу за договором спільної діяльності у формі простого товариства в порядку та строки, передбачені для складання та надання бухгалтерських звітів організаціями, відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, в редакції Закону № 283/97-ВР від 22 травня 1997 року, Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затвердженого Наказом ДПАУ від 11.07.1997 року № 234, видається нам неправомірною.

Неправомірність зазначеної вимоги, на нашу думку, пояснюється тим, що в процесі здійснення спільної діяльності окремого (відособленого) від учасників такої діяльності суб’єкта господарювання - самостійної юридичної особи, не виникає.



Відсутня у податковому законодавстві та законодавстві про бухгалтерський облік методологія ведення обліку (як бухгалтерського, так і податкового) операцій за договором спільної діяльності у формі простого товариства, учасниками якого є суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи.

Відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, в редакції Закону № 283/97-ВР від 22 травня 1997 року, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 6 липня 1999 року № 996-XIV, Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затвердженого Наказом ДПАУ від 11.07.1997 року № 234 та інших нормативно-правових актів, облік (як бухгалтерський, так і податковий) результатів спільної діяльності може вести тільки платник податку на прибуток, яким є виключно юридична особа.

Виходячи із викладеного випливає висновок, що через недосконалість податкового законодавства та законодавства про бухгалтерський облік (всупереч нормам чинних ЦК України та ГК України) два суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, не можуть укласти між собою господарського договору про спільну діяльність; вони можуть бути тільки учасниками такого договору, де облік в цілях оподаткування буде вести юридична особа.

Така прогалина у чинному законодавстві може, на нашу думку, бути пояснена обмеженістю суб'єктного складу спільної діяльності до 01.01.2004 року (дати вступу в силу чинних ЦК України та ГК України).

Звертаючись до найбільш важливих з господарсько-правової точки зору проблем оподаткування, які ускладнюють здійснення спільної діяльності в Україні, вважаємо за необхідне відзначити наступне.

По-перше, законодавчо не врегульовані належним чином питання, що стосуються оподаткування внесків учасників у спільну діяльність та їх повернення.

По-друге, існують законодавчі протиріччя в сфері оподаткування результатів спільної діяльності, що потребують свого вирішення.

Порядок оподаткування результатів спільної діяльності визначений п. 7.7 ст. 7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, в редакції Закону № 283/97-ВР від 22 травня 1997 року, згідно із яким виплати частини доходу, отриманого учасниками від спільної діяльності, прирівнюються до виплат дивідендів в порядку, передбаченому підпунктами 7.8.2, 7.8.6, 7.8.7, 7.8.9 цієї статті (п.п. 7.7.3). Тобто прирівнюються виплати доходів до виплати дивідендів, а не доходи учасників спільної діяльності до дивідендів<sup>2</sup>. Це означає, що виплата частини доходів учасникам спільної діяльності здійснюється у тому самому порядку, який передбачений згаданим Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” для виплати дивідендів.

Водночас застосування загального порядку оподаткування виплати дивідендів до оподаткування результатів спільної діяльності видається нам недоречним. Для спільної діяльності пропонується такий платіж назвати авансовим внеском податку на доходи учасників. Вказана пропозиція обумовлена також і тим, що чинним податковим законодавством не передбачено зменшення доходу, який виплачується учасником спільної діяльності, на суму податку на доходи учасника.

<sup>2</sup> Див., наприклад: Батіщев В. Спільна діяльність: до чого тут дивіденди? // Бухгалтерія. – 2003. - № 37 (556). - С. 38-49; Батіщев В., Дем'яненко Д. Спільна діяльність: український варіант // Бухгалтерія. – 2003. - № 10 (529). - С. 68-69.



Щоправда, при оподаткуванні результатів спільної господарської діяльності ми маємо ще один казус правового регулювання чи, інакше кажучи, ще одну проблему, бо навіть коли доходи від спільної діяльності і не розподіляються між учасниками договору протягом звітного періоду фактично, то для цілей оподаткування вони вважатимуться розподіленими між учасниками відповідно до умов договору про спільну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягатимуть оподаткуванню згідно з підпунктом 7.7.3 ст. 7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР.

На підставі викладеного пропонується шляхом внесення відповідних змін до податкового законодавства між учасниками договору про спільну господарську діяльність на території України без створення юридичної особи розподіляти фактично отриманий фінансовий результат, а не оподатковуваний прибуток.

По-третє, є необхідним усунення в законодавчому порядку подвійного оподаткування доходів учасників спільної діяльності – нерезидентів.

Зазначена необхідність зумовлена тим, що, на даний час, доходи учасників спільної діяльності – нерезидентів оподатковуються двічі<sup>3</sup>.

Перший раз згідно з пп. 7.7.3 ст.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, в редакції Закону № 283/97-ВР від 22 травня 1997 року при виплаті їх у складі загальної суми доходів усіх учасників на суму доходів учасників – нерезидентів нараховується податок на доходи учасників, який сплачується до бюджету як авансовий внесок.

Другий раз вони оподатковуються за ставкою 15 % відповідно до п. 13.1 і п. 13.2 ст. 13 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, в редакції Закону № 283/97-ВР від 22 травня 1997 року як доходи, виплачені нерезидентам з джерелом їх походження з України. Причому сума цього податку вже утримується із суми доходу, що виплачується нерезиденту.

Отже, існує потреба розв’язання проблеми досить спірних формулювань податкового законодавства, що стосуються оподаткування спільної діяльності за участю нерезидента. Однією із проблем є те, що окремі правові категорії не відповідають змістові фактичних правовідносин (дивіденди, податок на доходи, податок на репатріацію тощо). Чітке формулювання зазначених категорій, а також усунення подвійного оподаткування доходів учасників спільної діяльності – нерезидентів, допоможе уникнути неузгодженості у правозастосовчій діяльності і буде сприяти залученню іноземних інвестицій у формі вкладів у спільну діяльність.

Таким чином, підсумовуючи викладене, відзначимо наступні принципові положення:

1) існує потреба розробки та прийняття окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Спільна діяльність”;

2) учасники спільної господарської діяльності (при наявності відповідного волевиявлення) можуть, але не зобов’язані, вести окремий бухгалтерський облік самої спільної діяльності та складати окремий бухгалтерський баланс, що потребує, на нашу думку, свого однозначного законодавчого закріплення;

<sup>3</sup> Див., наприклад: Борщ Н. Налогообложение совместной деятельности с нерезидентом // *Налоги и бухгалтерський учёт*. – 2002. - №34. - С.37-44; Кондзелка М. Налогообложение совместной деятельности: лишь один раз // *Дебет – Кредит*. – 2003. - №37. - С.22-23; Батіщев В., Дем’яненко Д. Спільна діяльність: український варіант // *Бухгалтерія*. – 2003. - №10 (529). - С.68-69.



3) є практична необхідність у розробці та подальшому законодавчому закріпленні методології ведення обліку (як бухгалтерського, так і податкового) операцій за договором спільної діяльності у формі простого товариства, учасниками якого є суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи;

4) потребують свого законодавчого врегулювання й питання оподаткування внесків учасників у спільну діяльність та їх повернення;

5) потребує вдосконалення процедура оподаткування результатів спільної господарської діяльності (в тому числі й за участю нерезидентів).

Загалом же, існуючі правові колізії між чинним цивільним, податковим законодавством та законодавством про бухгалтерський облік потребують свого вирішення, на нашу думку, шляхом господарсько-правового врегулювання особливостей здійснення спільної діяльності суб'єктами господарювання та негосподарюючими суб'єктами – юридичними особами, з подальшим приведенням податкового законодавства та законодавства про бухгалтерський облік у відповідність із господарським.

*Стаття рекомендована до друку кафедра господарського  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка  
(протокол № 9 від 11 червня 2004 року)*

