



СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО І МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ

Т. П. Плішка
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів
Хмельницького університету управління та права

УДК 303.442.4.001.76

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ІНВЕТОРІВ В УМОВАХ ДІЇ УГОД ПРО СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ТА ПРО РОЗПОДІЛ ПРОДУКЦІЇ

Присвячена особливостям оподаткування інвесторів в умовах дії угод про спільну діяльність та про розподіл продукції. Досліджені основи цих процесів, проведений їх аналіз, визначені особливості оподаткування інвесторів в умовах дії угод про спільну діяльність та про розподіл продукції.

Ключові слова: податок, оподаткування, інвестор, інвестиції, угода, спільна діяльність, розподіл продукції.

Впровадження нового Податкового кодексу України внесло зміни в оподаткування платників податків, у тому числі інвесторів. Раніше в умовах дії угод про спільну діяльність юридична особа спочатку сплачувала всі податки, а вже потім розподіляла прибуток між собою та інвестором. В умовах дії угод про розподіл продукції стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків, крім винятків, замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором на умовах угоди. Крім того є інші особливості оподаткування інвесторів в умовах дії угод про спільну діяльність та про розподіл продукції, що дозволить покращити інвестиційний клімат у країні, посилити взаємну відповідальність усіх учасників інвестиційних процесів, створити умови для подальшого стабільного розвитку держави і суспільства.

Відразу доцільно зауважити, що в сучасній вітчизняній літературі, за невеликим винятком, майже не має наукових публікацій присвячених питанням змін в оподаткуванні інвесторів в умовах дії Податкового кодексу, а саме в умовах дії угод про спільну діяльність та про розподіл продукції, пільговому оподаткуванні інвесторів, що досліджуються в працях А. Домрачева, Б. Дейч, А. Зануда, В. Забарського, О. Нетецької, П. Шевченко та ін.

Проте, незважаючи на досягнення в цій сфері, недостатнім є висвітлення особливостей оподаткування інвесторів в умовах дії угод про спільну діяльність та про розподіл продукції. Обидві угоди мають свої переваги та недоліки, які не достатньо



розкриті в сучасній літературі. Розкриття особливостей різних угод з інвесторами, у тому числі особливостей оподаткування, і є завданням цієї статті.

У сучасних умовах оподаткування інвесторів може відбуватись як в умовах дії угод про спільну діяльність, так і угод про розподіл продукції. Проведемо порівняльну характеристику цих угод і визначимо, що в них є спільного та відмінного, які є переваги та недоліки (табл. 1).

Таблиця 1.

**Порівняльна характеристика
угод про спільну діяльність та про розподіл продукції**

№	Угода про спільну діяльність	Угода про розподіл продукції
<i>Відмінності</i>		
1.	Розподіляється прибуток (якщо він є) після продажу продукції	Розподіляється продукція в натуральному вигляді у відповідності з частками сторін, зафіксованими в угоді
2.	Виробництво (видобуток) та продаж продукції здійснюється однією стороною, а інвестор лише отримує частину прибутку і не приймає участі у виробництві та продажі продукції	Спільне виробництво (видобуток корисних копалин), а після розподілу продукції кожна сторона сама продає свою частку і отримує свій прибуток
3.	Застосовується переважно українськими компаніями	Застосовується переважно світовими компаніями та спільними підприємствами в Україні.
<i>Спільне</i>		
4.	Кількість учасників угоди, тип виробництва, ресурси, інше	
<i>Переваги</i>		
5.	Захист від вивозу за кордон конкурентоспроможної продукції за низькими цінами	Збільшення іноземних інвестицій.
6.	Це краща угода для інвестора, що не бажає приймати участь у виробництві та продажі продукції	Модернізація виробництва. Збільшення виробництва конкурентоспроможної продукції.
<i>Недоліки</i>		
7.	Інвестори не зацікавлені вкладати інвестиції в Україну	Іноземні інвестори вивозять за кордон продукцію за її собівартістю і після її продажу за світовими цінами весь прибуток залишають за кордоном
	Нестача коштів для модернізації виробництва.	

Примітка: складено автором на основі [1] і [2].



Основною відмінністю цих двох угод є те, що в умовах дії угод про спільну діяльність інвестор вкладає інвестиції в підприємство, далі він не бере участі у виробництві і продажі продукції, а лише отримує частину прибутку після сплати податків підприємством. В умовах дії угоди про розподіл продукції розподіляється продукція в натуральному вигляді відповідно до часток сторін, зафіксованих в угоді.

Крім того в умовах дії угоди про спільну діяльність виробництво (видобуток) та продаж продукції здійснюється однією стороною (юридичною особою) без інвестора, а в умовах дії угоди про розподіл продукції відбувається спільне виробництво (видобуток корисних копалин), а після розподілу продукції кожна сторона сама продає свою частку і отримує свій прибуток. Угоди про спільну діяльність застосовується переважно українськими компаніями, а угоди про розподіл продукції застосовується переважно світовими компаніями та спільними підприємствами в Україні.

Спільним між цими двома угодами є кількість учасників угоди, тип виробництва, ресурси, інше.

Перевагами угоди про спільну діяльність є захист від вивозу за кордон конкурентоспроможної продукції за низькими цінами, крім того це краща угода для інвестора, що не бажає приймати участь у виробництві та продажі продукції. Недоліком угоди про спільну діяльність є те, що інвестори не зацікавлені вкладати інвестиції в Україну і є нестача коштів для модернізації виробництва.

Перевагами угоди про розподіл продукції є очікуване збільшення іноземних інвестицій, модернізація виробництва, збільшення виробництва конкурентоспроможної продукції. Недоліком є те, що іноземні інвестори вивозять за кордон продукцію за її собівартістю і після її продажу за світовими цінами весь прибуток залишають за кордоном.

Проаналізуємо особливості оподаткування інвесторів на основі угод про спільну діяльність та про розподіл продукції (табл. 2).

Таблиця 2.

Особливості оподаткування інвесторів на основі угод про спільну діяльність та про розподіл продукції

№	Оподаткування на основі угод про спільну діяльність	Оподаткування інвесторів на основі угод про розподіл продукції
1.	Сплата загальнодержавних та місцевих податків, крім винятків	Протягом строку дії угоди стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків, крім винятків, замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором на умовах угоди. Є випадки, коли податкові зобов'язання не виникають. При розподілі продукції інвестор сплачує ПДВ, податок на прибуток, плату за користування надрами для видобутку корисних копалин, податок з доходів найманих фізичних осіб
2.	Реєстрація як платника податків	Реєстрація як платника податків



Продовження табл. 2

3.	Податковий облік щодо цієї угоди ведеться разом з іншими видами діяльності	Податковий облік щодо цієї угоди ведеться окремо від обліку інших видів діяльності
4.	Податок на прибуток сплачується з прибутку від усієї продукції	Податок на прибуток сплачується інвестором тільки з власного прибутку після розподілу та продажу своєї частки продукції
5.	Податок на додану вартість сплачується з усієї продукції	Податок на додану вартість сплачується інвестором зі своєї частки продукції
6.	Плата за користування надрами для видобутку корисних копалин сплачується в повному обсязі	Порядок, ставки плати за користування надрами для видобутку корисних копалин та умови її сплати визначається угодами
7.	Бухгалтерський облік щодо цієї угоди ведеться разом з іншими видами діяльності	Бухгалтерський облік щодо цієї угоди ведеться окремо від обліку інших видів діяльності
8.	Податкове законодавство у разі внесення змін діє з дня набрання ним чинності	Гарантії держави у разі внесення змін до податкового законодавства. При оподаткуванні на період дії угоди застосовується законодавство, чинне на момент укладання угоди, крім випадків зменшення або відміни податків та зборів

Примітка: складено автором на основі [3].

Головною особливістю оподаткування інвесторів є те, що в умовах дії угод про спільну діяльність відбувається сплата загальнодержавних та місцевих податків, крім винятків, а в умовах дії угод про розподіл продукції

протягом строку дії угоди про розподіл продукції і в межах діяльності, пов'язаної з виконанням такої угоди, стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків та зборів, крім винятків, замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором на умовах такої угоди.

Податкові зобов'язання в умовах дії угод про розподіл продукції не виникають у разі розподілу прибуткової продукції між інвестором і державою; передачі права власності від інвестора до держави на майно, придбане або створене інвестором для виконання угоди про розподіл продукції і вартість якого відшкодована компенсаційною продукцією або з дня припинення дії угоди; передачі майна сторонами угоди про розподіл продукції в користування оператору угоди в межах такої угоди; розподілу оператором компенсаційної та/або прибуткової продукції між інвесторами; передачі майна сторонами угоди про розподіл продукції оператору для забезпечення виконання умов угоди про розподіл продукції в межах такої угоди. Крім того є винятки, коли під час виконання угоди про розподіл продукції інвестор сплачує такі податки і збори: податок на додану вартість; податок на прибуток підприємств; плату за користування надрами для видобування корисних копалин. Інвестор зобов'язаний нарахувати, утримати та сплатити до бюджету податок з



доходів фізичних осіб із заробітної плати та інших винагород і виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку.

Спільним при оподаткуванні цих угод є те, інвестор–резидент або інвестор–нерезидент (його постійне представництво) зобов'язаний зареєструватися за місцезнаходженням як платник податків та при взятті на податковий облік подати органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації відповідне повідомлення у письмовій формі і такі документи: засвідчену в нотаріальному порядку копію зареєстрованої угоди про розподіл продукції (угоди про спільну діяльність; копію свідоцтва про державну реєстрацію угоди про розподіл продукції). Після реєстрації як платника податку інвестор зобов'язаний складати і подавати передбачені законодавством податкові декларації і звіти, нести відповідальність за належне виконання своїх обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, у порядку і розмірах, встановлених Податковим кодексом.

Водночас відмінним є те, що в умовах дії угоди про розподіл продукції податкові декларації і звіти подаються інвестором за кожним податком, збором (обов'язковим платежем) окремо від звітів за результатами діяльності, не пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції. А в умовах дії угоди про спільну діяльність податкові декларації і звіти подаються разом за результатами діяльності. Податковий облік, пов'язаний з виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться відповідно до Податкового кодексу та окремо від обліку інших видів діяльності. Якщо окремий облік не ведеться, застосовується порядок оподаткування без урахування цих особливостей.

Спільним є те, що форма свідоцтва про реєстрацію інвестора як платника податків затверджується центральним органом державної податкової служби. Це не поширюється (крім передбачених нижче випадків) на підрядників і субпідрядників, перевізників та інших осіб, у тому числі іноземних, які беруть участь у виконанні передбачених угодою про розподіл продукції робіт (надання послуг) на підставі договорів (контрактів) з інвестором. Зазначені особи сплачують податки в встановленому порядку.

Відмінністю сплати інвестором податку на прибуток в умовах дії угоди про розподіл продукції є те, що податок на прибуток сплачується інвестором з його прибутку, отриманого від виконання угод про розподіл продукції, у розмірах, встановлених Податковим кодексом України, з урахуванням певних особливостей.

Так, об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток інвестора, який визначається, виходячи з вартості прибуткової продукції, визначеної відповідно до законодавства про розподіл продукції, набутої інвестором у власність у результаті розподілу продукції, зменшеної на суму сплаченого інвестором єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також на суму інших витрат (включаючи накопичені витрати при виконанні робіт до появи першої прибуткової продукції), пов'язаних з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди.

Склад витрат, що відшкодовуються компенсаційною продукцією, визначається відповідно до законодавства про розподіл продукції. Витрати на придбання необоротних активів та витрати на виконання робіт з розвідування, облаштування і видобутку корисних копалин включаються в момент їх внесення в повному обсязі до складу витрат, що підлягають відшкодуванню компенсаційною продукцією у порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції. Податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті, визначається та сплачується виключно у грошовій формі.

Якщо об'єкт оподаткування інвестора за результатами звітного періоду має від'ємне значення, дозволяється відповідне зменшення об'єкта оподаткування наступного періоду, а також кожного з наступних періодів до повного погашення такого від'ємного значення об'єкта оподаткування, але не більше строку дії угоди про розподіл продукції. Для необоротних активів, вартість яких не відшкодовується



(не підлягає відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди, інвестор застосовує встановлені правила амортизації. Інвестор визначає податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті за підсумками кожного звітного податкового періоду, на підставі даних податкового обліку;

Податок на прибуток підприємств від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням угоди про розподіл продукції, сплачується інвестором в загальному порядку. Інвестор зобов'язаний вести окремий податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаного від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаного від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням цієї угоди;

Пільги щодо податку на прибуток підприємств при оподаткуванні в загальному порядку прибутку, отриманого інвестором під час виконання угоди про розподіл продукції, не застосовуються, якщо інше не передбачено угодою. Не підлягає утриманню податок на прибуток підприємств з доходу іноземного інвестора з джерелом його походження з України, отриманого від діяльності за угодою про розподіл продукції, що виплачується інвестору його постійним представництвом. Не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств кошти та/або вартість майна, перераховані (передані) інвестором – нерезидентом його постійному представництву для фінансування та забезпечення діяльності за угодою про розподіл продукції відповідно до програми робіт та кошторису витрат, затвердженого міжвідомчою комісією;

Податок на прибуток підприємств за звітний період сплачується інвестором до відповідного бюджету у строк, визначений для квартального податкового періоду. Офіційне підтвердження щодо сплаченого податку на прибуток підприємств надається інвестору на його письмове звернення після граничних термінів сплати податку на прибуток не пізніше 10 календарних днів з дати надходження такого звернення до органу державної податкової служби, в якому такого інвестора взято на облік;

При укладенні багатосторонньої угоди про розподіл продукції або в разі, якщо інвестором виступає об'єднання юридичних осіб, нарахування та сплата податку на прибуток покладається на оператора – інвестора, який веде окремий бухгалтерський та податковий облік операцій, що здійснюються за угодою. Визначення оператора – інвестора та його повноважень здійснюється в порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

Відмінністю сплати інвестором податку на додану вартість в умовах дії угоди про розподіл продукції є те, що постачання на митній території України продукції, набутої інвестором у власність у результаті її розподілу за угодою про розподіл продукції, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, що обчислюється і сплачується у загальному порядку і в певні строки. За умови ввезення на митну територію України товарів (супутніх послуг) та інших матеріальних цінностей, призначених для використання в рамках виконання угоди про розподіл продукції, у митному режимі імпорту податки (крім акцизного податку), які підлягають сплаті під час митного оформлення товарів (послуг), не справляються. Під ввезенням товарів (супутніх послуг) на митну територію України у митному режимі імпорту розуміється постачання нерезидентом інвестору (його постійному представництву) товарів (супутніх послуг), місцем постачання яких є митна територія України відповідно до законодавства України.

Ввезення на митну територію України продукції (вуглеводної сировини, нафти і газу), видобутої у виключній (морській) економічній зоні України, здійснюється без сплати податків (включаючи податок на додану вартість), за умови ввезення такої сировини відповідно до угоди про розподіл продукції. У випадку вивезення з митної території України продукції, набутої відповідно до умов такої угоди інвестором у власність, податки, які підлягають сплаті під час митного оформлення товарів (супутніх послуг), не справляються. У разі вивезення за межі митної території України для виконання угоди зазначених товарів та інших матеріальних цінностей,



які раніше були придбані інвестором на митній території України, митні платежі, акцизний податок, інші податки та обов'язкові платежі не справляються, крім податку на додану вартість, який справляється за нульовою ставкою.

При отриманні інвестором послуг, призначених для виконання угоди про розподіл продукції, які постачаються нерезидентом на митній території України, податок на додану вартість не справляється. Умови оподаткування поширюються в межах діяльності, пов'язаної з угодою про розподіл продукції, також на юридичних осіб (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів), які беруть участь у виконанні робіт, передбачених угодою про розподіл продукції, на основі договорів (контрактів) з інвестором. У разі використання зазначених товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних цінностей не за призначенням з інвестора (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів) стягуються суми податків і зборів, не внесені у зв'язку з наданням пільг, якщо таке невиконання зобов'язань сталося з вини інвестора (підрядників, субпідрядників, постачальників, перевізників та інших контрагентів). Якщо інвестор (його постійне представництво), зареєстрований як платник податку на додану вартість, подає податковому органу декларацію (податковий розрахунок) з цього податку, яка (який) свідчить про відсутність оподатковуваних поставок/ придбання протягом дванадцяти послідовних податкових місяців, анулювання реєстрації платника податку на додану вартість не відбувається.

Відмінністю сплати інвестором плати за користування надрами для видобування корисних копалин в умовах дії угоди про розподіл продукції є те, що порядок, ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин та умови її сплати під час виконання угод про розподіл продукції визначаються такими угодами. Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин не повинні бути меншими, ніж установлені в загальному порядку на момент укладення угоди про розподіл продукції. Облік нарахованих і сплачених інвестором сум плати за користування надрами для видобування корисних копалин на умовах угоди про розподіл продукції ведеться в порядку, визначеному угодою.

Особливістю здійснення контролю за виконанням угоди про розподіл продукції є те, що бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (наданням послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, провадиться окремо від обліку інших видів діяльності з метою уникнення подвійного відображення компенсаційних витрат інвестора. Порядок такого обліку, зокрема, з метою відшкодування витрат інвестора та розрахунку податку на прибуток визначається угодою про розподіл продукції відповідно до вимог законодавства України. У разі, якщо за угодою про розподіл продукції роботи проводяться на кількох ділянках надр, інвестор здійснює консолідований облік своєї господарської діяльності. Річний баланс і звітність інвестора про діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають обов'язковій щорічній аудиторській перевірці. З метою податкового контролю інвестор, який сплачує податки та збори під час виконання угоди про розподіл продукції, зобов'язаний зберігати первинні документи, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, протягом терміну зберігання, передбаченого законодавством. Документальні перевірки виконання інвестором зобов'язань перед бюджетом зі сплати податків і зборів проводяться у загальному порядку.

Важливою відмінністю угоди про розподіл продукції від угоди про спільну діяльність є гарантії держави у разі внесення змін до податкового законодавства. Держава гарантує, що до прав та обов'язків інвестора при виконанні податкових зобов'язань, визначених угодою про розподіл продукції, буде застосовуватися законодавство, чинне на момент укладення угоди, крім випадків, коли законом зменшується розмір податків чи зборів або податки і збори скасовуються. Закон, яким зменшується розмір податків чи зборів або податки і збори скасовуються, інвестором застосовується з дня набрання ним чинності.



Отже, інвесторам надана можливість обрання кращого варіанта угоди для інвестування, враховується інтереси інвесторів та надаються державні гарантії захисту інвестицій у випадку зміни законодавства, що, безумовно, збільшить обсяг інвестування в Україну, дозволить провести модернізацію виробництва, збільшити випуск конкурентоспроможної продукції, створити нові робочі місця.

Список використаних джерел

1. Про угоди про розподіл продукції : Закон України від 14.09.1999 р. № 1039–XIV [Текст] // ВВР. — 1999. — № 44. — Ст. 391.
2. Договір про спільну діяльність [Електронний ресурс] Юридичні послуги Online. — URL : <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/biznes/dogovora/041.php>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Текст] // ВВР. — 2011. — № 13–17. — Ст. 112.
4. Домрачев, Д. Оподаткувати інвестора [Електронний ресурс] Д. Домрачев // Українська правда. Економічна правда [03.03.2011]. — URL : <http://www.epravda.com.ua/columns/2011/03/3/274989>.
5. Зануда, А. Інвестори: реформи пішли не так і не туди. [Електронний ресурс] А. Зануда // Українська правда [18.06.2012]. — URL : <http://www.pravda.com.ua/inozmi/bbc/2012/03/16/6960801>.
6. Шевченко, П. Інвесторів цікавлять податки, бо добре заробили? [Електронний ресурс] П. Шевченко // Українська правда. Економічна правда [09.03.2011]. — URL : <http://www.epravda.com.ua/columns/2011/09/3/274989>.

*Рекомендована до друку кафедрою менеджменту, економічною теорією та фінансів
Хмельницького університету управління та права
(протокол № 7 від 28 лютого 2012 року)*

Надійшла до редакції 12.03.2012

Плишка Т. П. Особенности налогообложения инвесторов в условиях действия соглашений о совместной деятельности и о разделении продукции

Посвящено особенностям налогообложения инвесторов в условиях действия соглашений о совместной деятельности и о разделении продукции. Исследованы основы этих процессов, проведен их анализ, определены особенности налогообложения инвесторов в условиях действия соглашений о совместной деятельности и о разделении продукции.

Ключевые слова: налог, налогообложение, инвестор, инвестиции, соглашение, совместная деятельность, разделение продукции.

Plishka, T. P. Peculiarities of Taxation of Investor in Terms of Action Deals about the Joint Activities and Distribution of Products

The article deals with the peculiarities of taxation of investor in terms of action deals about the joint activities and distribution of products. There processes base has been analysis and defined by the peculiarities of taxation of investor in terms of action deals about the joint activities and distribution of products.

Key words: tax, taxation, investor, investments, agreement, joint activity, distribution of products

