

### **КРИТИКА КВАЛІФІКАЦІЇ ДОГОВОРУ ПЕРЕРОБКИ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ ЯК ДОГОВОРУ МІНИ (БАРТЕРУ)**

Свобода договору є необхідною умовою розвитку ринкової економіки та провідним принципом цивільного законодавства України та господарської діяльності (п.3 ч.1 ст. 3 ЦК України, п.1 ч.4 ст. 179 ГК України). В свою чергу, свобода договору зумовлює різноманіття видів та форм реалізації економічних інтересів суб'єктів господарювання, які, відповідно, проявляються у багатоманітності застосовуваних практикою договірних форм. Далеко не всі з них регламентовані нормами цивільного та господарського законодавства. Проте для правильної регламентації та застосування положень договірного права необхідно чітко розмежовувати різні види договірних конструкцій та правильно визначати їх правову природу. На наш погляд, останнє твердження потребує особливої уваги в контексті з'ясування та вивчення правовідносин з переробки давальницької сировини та форми їх закріплення – договору переробки давальницької сировини.

В процесі реалізації мети учасників конкретних суспільних відносин виникає потреба належного правового оформлення таких відносин. Універсальною формою закріплення взаємних прав та обов'язків у цивільному праві є договір, в якому учасники вільні формувати необхідні умови, що дозволять реалізувати належним чином їх господарську діяльність (ст.ст. 6, 627 ЦК України).

Досліджуваний нами договір набув широкого застосування у господарській практиці з початку 90-х років. Особливого поширення та стійкого застосування цей договір набув у сфері зовнішньоекономічної діяльності господарюючих суб'єктів та уявляє з себе одну з форм міжнародного поділу праці. Про актуальність та застосування вказаних відносин за розглядуваним договором свідчить низка нормативно-правових актів, що регулюють відносини, пов'язані з переробкою давальницької сировини та виробленої з неї готової продукції.

Питання правової класифікації договору на переробку давальницької сировини є досить актуальним. Господарська судова практика свідчить про те, що часто договір на переробку давальницької сировини класифікується як договір міни (бартеру) [1, с.66–67]. Зустрічається така точка зору і в літературі (у міжнародній практиці операції з переробки давальницької сировини на закордонному підприємстві відносять до бартерних операцій) [2, 3, с.39]. В залежності від класифікації договору до суспільних відносин, що ним опосередковуються, застосовуються ті чи інші норми. Є принципова різниця в тому, щоб застосовувати положення про договір міни чи про поставку товарів або про підряд. Внаслідок різної мети та природи, до вказаних договорів застосовуються різні норми, що обумовлюють специфіку використання вказаних договірних конструкцій. Правильне визначення правової природи суспільних відносин за договором є важливим, адже це запобігає практичним помилкам та порушенню прав суб'єктів. В теорії

права це слугує запобіганню змішування правових категорій та підміні юридичних понять, і чіткості конструкцій.

В юридичній літературі та у претензійній судовій господарській практиці висловлено точку зору, за якою договір на переробку давальницької сировини кваліфікується як бартерний договір [3, с.39; 4, с.37], тобто договір міни. За Цивільним кодексом України (ч.1 ст.715) поняття договору міни та бартеру є тотожними. Авжеж, розглядаючи ці відносини з точки зору економічного суспільного відтворення, легко усвідомити, що вони є нічим іншим, як актами обміну [5, с.412]. Але правова кваліфікація договору має дещо іншу природу, ніж економічна суть вказаних суспільних відносин.

ЦК України (ч.5 ст. 715) значно розширив сферу застосування договору міни у порівнянні із Цивільним кодексом УРСР 1963 року і закріпив проголошену раніше у Законах України «Про оподаткування прибутку підприємств» [6, ст. 181 п 1.19] та «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності» [7, ч.1 ст.1] можливість обміну майна за цим договором на роботи та послуги, що, в свою чергу, розширило і нормативну базу, яка регулює зобов'язання за цим договором. Якщо раніше договір міни регулювався виключно нормами про договір купівлі-продажу, то тепер за ст. 716 ЦК України до договору міни застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, про договір поставки, договір контрактації та інші договори, елементи яких включено до договору міни, якщо це не суперечить суті зобов'язання. Зрозуміло, що таке розширення правового регулювання закономірне, адже, як зазначено в юридичній літературі, спроби в рамках договору міни (бартеру) врегулювати, наприклад, зустрічне виконання робіт без допомоги норм про підряд – безперспективні [8, с.109]

Розширеним стало і трактування бартеру, оскільки в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (п.1.19) прямо регламентовано, що розрахунки за бартерними операціями можливі у будь-якій іншій формі ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) [9, п. 1.19]. За договором міни (бартеру) здійснюється обмін товарами, роботами чи послугами (ч.1 ст. 715 ЦК України), причому в разі різної вартості товарів, що обмінюються, можлива доплата грошима (ч.3, ст.715 ЦК України).

Розширене правове регулювання договору міни призводить до ускладнення кваліфікації договору переробки давальницької сировини. З однієї сторони його можна розглядати як підрядний – договір на виконання робіт, з іншої – це буде договір міни (бартеру), за яким одна сторона виконує роботи, а друга, в обмін на це, – надає сировину чи готову продукцію. Договір переробки давальницької сировини можна визнати договором міни лише у тому випадку, коли сировина обмінюється на вже виготовлену задалегідь продукцію(така практика поширена, наприклад при обміні соняшникового насіння на олію для населення), тобто процес виробництва залишається за межами договору. За наведених обставин відсутній еле-

мент зворотності, притаманний договору переробки давальницької сировини, коли після передачі замовником давальницької сировини, виконавець потім зворотно передає йому готову продукцію, що не притаманно договору міни.

Особливу увагу за договором переробки давальницької сировини необхідно приділити формі оплати, оскільки за загальним правилом сторони можуть домовитися про будь-яку її форму. Законом України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» (ч.1 ст.6) передбачено, що розрахунки за переробку, обробку, збагачення чи використання давальницької сировини можуть проводитися в грошовій формі, частиною давальницької сировини чи готової продукції, ...або за згодою замовника та виконавця з використанням усіх цих форм [10]. Отже, виходить, що в різних випадках це будуть різні види договору? Якщо розрахунок за переробку давальницької сировини здійснюється частиною сировини або готової продукції, то за таких обставин присутні правові передумови для визнання такого договору договором міни. Натомість, якщо розрахунок за переробку давальницької сировини здійснюється виключно грошима, то такий договір однозначно не можна визнати договором міни. Якщо оплата здійснюється грошима, сировиною чи готовою продукцією одночасно, то постає питання: чи можна в цьому випадку стверджувати, що є правові передумови для визнання такого договору договором міни? Чи може це той випадок, про який законодавець говорить у п.6 ст. 715 ЦК України, що законом можуть бути передбачені особливості укладення та виконання договору міни?

Вважаємо, що форма оплати не може суттєво впливати на кваліфікацію розглядуваного договору, оскільки від неї за договором на переробку давальницької сировини суть самого зобов'язання не має кваліфікаційних змін правової природи.

До речі, розробники Цивільного кодексу Російської Федерації не сприйняли подібну новелу і не закріпили в договорі міни в якості еквівалентів роботи та послуги, хоча підзаконні акти, а саме Указ Президента Російської Федерації [11, п. 1], це дозволяють. Загалом російські цивілісти вказують на те, що подібна угода буде вважатися бартерною, а ніяк не міною [12, с.259] (вони розрізняють міну і бартер саме за цією ознакою [13, с.76]).

Виходячи з положень ЦК України, до договорів міни необхідно буде відносити усі договори, за якими розрахунки за товари, роботи, послуги здійснюються не шляхом їх оплати, а заміною її знову ж таки товарами, роботами, послугами. За специфікою двох останніх, вони не можуть бути наявними на момент укладення договору міни. Це знеособлює природу цього договору і дозволяє йому мігрувати по правовій природі.

Але, як зазначалося, регулювання виконання робіт чи надання послуг за таким договором неможливо без використання норм про підряд та послуги. Фактично можна уявити, що наявний договір підряду ускладнений формою оплати, оскільки теорія права вважає, що оплата за договором підряду традиційно здійснюється у грошовій формі. Тому ми також може-

мо такий договір розглядати і як договір підряду зі специфічною формою оплати.

Отже, постає логічне питання: договір переробки давальницької сировини це особливий договір міни чи різновид договору підряду зі специфічною формою оплати чи якийсь інший договір?

М.І. Брагінський зазначає, що коли замість розрахунків за товари, роботи, послуги передбачається виконання робіт, надання послуг, передача виключних прав і т.п., угоди повинні класифікуватися як змішані договори [12, с.259]. Такої ж точки зору притримувався О.С. Іюффе [14, с.38]. Це зрозуміло, адже для правового регулювання таких угод залучаються різні положення про договори, елементи яких безпосередньо входять до конкретної угоди. Це можуть бути положення про купівлю-продаж, поставку, міну - стосовно майна, що передається за цими угодами, а також положення про підряд, надання послуг та інші. До того ж, на сьогодні доктрина цивільного права та цивільне законодавство України визнають концепцію існування так званих змішаних договорів. За ЦК України (ч.2 ст. 628) стосовно змішаних договорів передбачено, що до відносин сторін у змішаному договорі застосовуються у відповідних частинах положення актів цивільного законодавства про договори, елементи яких містяться у змішаному договорі, якщо інше не встановлено договором чи не витікає з суті змішаного договору.

Беручи наведене, на наш погляд, розширене трактування договору міни взагалі є помилковим. Для усунення вказаних протиріч необхідно внести зміни до ч.5 ст. 715 ЦК України («Договір міни») та викласти її в такій редакції: «До договору, в якому замість розрахунків за товари, роботи, послуги передбачається виконання робіт, надання послуг, передача виключних прав, застосовуються положення, встановлені частиною 2 статті 628 цього Кодексу». Наведена редакція частини 5 статті 716 ЦК України, на наш погляд, сприятиме більш чіткому та правильному регулюванню відносин, що виникають та слугуватиме кращій уніфікації та загальній стрункості норм ЦК України.

Приймаючи до уваги зазначені аргументи, ми вважаємо, що зобов'язання з переробки давальницької сировини не охоплюються договором міни (бартеру). Такі зобов'язання в рамках договору переробки давальницької сировини містять у собі елементи різних договорів. Це, поперше, зобов'язання з поставки давальницької сировини замовником, по-друге, зобов'язання з підряду стосовно робіт з переробки давальницької сировини виконавцем, по-третє, зобов'язання з міни стосовно натуральної форми оплати за проведену переробку. Специфіка прав та обов'язків за договором переробки давальницької сировини в тому, що виконавець, наприклад, окрім прийняття на себе зобов'язань з переробки давальницької сировини приймає на себе зобов'язання з поставки та міни одночасно. Визнають договір переробки давальницької сировини змішаним договором М.І.Брагінський, О.Н.Садіков [14; 15, с. 38; 16, с. 22].

Але договір переробки давальницької сировини, на наш погляд, не можна визнати змішаним договором. Змішаним договором визнається

такий договір, в якому містяться елементи різних договорів (ч.2 ст. 628 ЦК України). Тобто елементи якого повністю входять в обсяг елементів відомих договорів. Договір переробки давальницької сировини окрім зазначених елементів має ряд специфічних рис, які виокремлюють цей договір у самостійний договірний вид.

Наявна тенденція кваліфікації договору переробки давальницької сировини як змішаного пояснюється тим, що нові види договорів, перш ніж отримати законодавче визнання у якості самостійного договірного виду, проходять стадію змішаного чи комплексного договорів [17, с. 64].

Вирішальну специфіку розглядуваному договору безумовно надає давальницька сировина. Саме особливості правового характеру, що притаманні цій категорії, надають специфіку та неоднозначну правову природу цьому договору. Такими особливостями є те, що давальницька сировина на всіх етапах переробки належить замовникові, також вона може бути засобом оплати, окремо регулюється правовий режим відходів, що залишилися після переробки, вона є у загальному випадку індивідуально визначеною річчю, що обумовлено технологічними вимогами до переробного процесу та готової продукції.

Господарсько-економічною особливістю договору є застосування його у переробній промисловості, що, в свою чергу, обумовлює специфіку суб'єктного складу вказаних суспільних відносин – однією стороною договору на переробку давальницької сировини завжди буде підприємство, що має необхідні переробні потужності.

У договорі переробки давальницької сировини досліджується єдність та своєрідність предмету договору, що є з'єднуючим елементом, який дозволяє нам говорити про самостійний договір. Таким елементом, єдиною метою договору, є переробка давальницької сировини у готову продукцію що у правовому сенсі є виконанням робіт, тобто підрядом (тому вказаний договір ми віднесемо до договорів підрядного типу). Зобов'язання з поставки, купівлі-продажу чи міни, на наш погляд, є другорядними, підпорядкованими основній меті договору. Для забезпечення реалізації цієї мети і виникає потреба у встановленні таких прав та обов'язків, які на сьогодні не охоплюються одним відомим цивільному законодавству України договірним видом.

Вищевикладене дає нам підставу стверджувати, що договір переробки давальницької сировини є самостійним договірним видом підрядного типу. Виходячи з висловлених у статті положень ми стверджуємо, що договір переробки давальницької сировини не є договором міни (бартеру). В свою чергу це твердження спонукає до пошуку і розробки науково обґрунтованого підходу до правової природи договору переробки давальницької сировини.

Точка зору автора статті не є аксіомою для всіх. У зв'язку з цим вона може бути підставою для наукової дискусії.

**Список літератури:** 1. Решение от 05.05.95 и Постановление от 20.07.95 Арбитражного суда Карачаево-Черкесской Республики по делу №2/169к (в последствии были отменены Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ) // Вестник Высшего Арбитражно-

го Суда РФ. 1996. №9. 2. Кузьминский Ю. Новое в осуществлении операций с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях // Бухгалтерия №48/2 (463). 2001. 29 ноября. 3. Michael Herbatsch Deutsche Wirtschaftsstrategien in Mittel- und Osteuropa // [www.weltpolitik.net/regionen/europa/tschechische\\_republik/1778.html](http://www.weltpolitik.net/regionen/europa/tschechische_republik/1778.html) - опубліковано 06.10.03. 4. Макаров В., Клейнер Г., Бартер в России: институциональный этап // Вопросы экономики. 1999. №4. 5. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. 6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради (ВВР) України. 1997. №27. 7. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 №351 – XIV // Відомості Верховної Ради України. 1999. №5-6. Ст.44. 8. Гражданское право. Учебник. Часть II. Под ред. А.П.Сергеева, Ю.К.Толстого. М., 1998. 9. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 №283/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1997. № 27. Ст. 181. 10. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах», від 04.10.01р. №2761-III // Урядовий кур'єр. №199 від 31.10.01 р. 11. Указ Президента Российской Федерации «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок» от 18.08.96 №1209 // Сборник законодательства Российской Федерации. 2003. №6. 12. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга вторая: Договоры о передаче имущества. М., 2000. 13. Гражданское право. Ч.2: Учебник / Под общ.ред.А.Г.Калпина. М., 2002. 14. Иоффе О.С. Обязательственное право. М., 1975. 15. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения у участников договора на переработку давальческого сырья // <http://www.optim.ru/Trade/1997/4/grim/daval/asp> (04.01.03). 16. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга третья: Договоры о выполнении работ и оказании услуг. М., 2003. 17. Садилов О.Н. Некоторые положения теории советского гражданского права // Советское государство и право. 1966. №9. 18. Собчак А.А. Смешанные и комплексные договоры в гражданском праве // Советское государство и право. 1989. №11.

*Надійшла до редколегії 27.04.05*

*І.А. Грицаенко*

### **ОПОДАТКУВАННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ**

Інтеграція України до Європейського Союзу – основний зовнішньополітичний пріоритет, що передбачено рядом офіційних документів, зокрема планом дій Україна – ЄС, підписаним в Брюсселі 21 лютого 2005 р. Президент В.А. Ющенко відзначив, що завершуються переговори з Євросоюзом про укладення угоди, якою б їй було надано статус асоційованого члена ЄС. В.Ющенко у своєму виступі на сесії Парламентської Асамблеї Ради Європи в Страсбурзі відзначає високі темпи євроінтеграції України та прогнозує вступ України до Європейського Союзу раніше 2016 р. [1]. За такого зовнішньоекономічного курсу України запозичення іноземного досвіду оподаткування набуває нагально значення.

Серед вітчизняних вчених і науковців країн СНД, праці яких присвячені питанням дослідження сучасного стану оподаткування в умовах інтеграції, слід відмітити О.Д. Василика, В.М. Федосова, П.В. Мельника, Л.В. Тарангул, З.О. Луцишин, А.М. Соколовської, Л.І. Шаблістої, О.В. Гречішкіна, М.А. Куцина, О.В. Мещерякової, Ю.Г. Козака,