

Марія ШЕСТЕРНЯК

## ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Розкрито окремі аспекти обліку та оподаткування спільної діяльності без створення юридичної особи з урахуванням організаційних засад і вимог нормативної бази України. Систематизовано неврегульовані питання здійснення спільної діяльності. Окреслено шляхи подальших наукових досліджень спільної діяльності як об'єкта обліку.*

У світовій практиці таке явище як спільна діяльність без створення юридичної особи досить поширене. Причому поширене настільки, що порядку її обліку присвячено міжнародний стандарт бухгалтерського обліку. Проте у вітчизняній економіці спільній діяльності приділяється досить мало уваги.

Спільна діяльність без створення юридичної особи – це особлива форма підприємницької діяльності, яка дає її учасникам певні переваги. Зокрема, здійснення спільної діяльності на підставі укладеного договору між учасниками звільняє їх від необхідності реєструвати суб'єкт підприємницької діяльності, набирати додатковий штат працівників, придбавати (орендувати) приміщення чи виробниче обладнання тощо. Це робить спільну діяльність досить привабливою, особливо при реалізації короткострокових проектів.

Незважаючи на організаційні переваги спільної діяльності, особливою популярністю вона в Україні не користується. Причиною є ряд проблемних ситуацій, з якими доводиться стикатися учасникам спільної діяльності при веденні обліку та оподаткування такої діяльності.

Проблеми організації та ведення спільної діяльності без створення юридичної особи знайшли широке відображення в дослідженнях таких вчених і практиків, як Т. Онищенко [1], В. Шеломков [2], Д. Дем'яненко [3], Н. Яновська [4] й ін. Однак ряд питань не знайшли висвітлення у наукових працях вищезгаданих авторів.

Метою цієї статті є обґрунтування порядку оподаткування внесків у спільну діяльність, її здійснення, розподілу отриманого прибутку і припинення такої діяльності. Поставлена мета визначає зміст статті та зобов'язує нас показати послідовність проблем, з якими стикаються учасники спільної діяльності.

У дослідженні доцільним є діалектичний підхід до вивчення актуальних проблем організації та здійснення спільної діяльності без створення юридичної особи. На основі методів наукового пізнання в статті проведено синтез та аналіз загальних понять, поєднання історичного та логічного в еволюції розвитку відносин, пов'язаних із досягненням спільної господарської мети шляхом об'єднання майна та зусиль суб'єктів господарювання.

Розглянемо деякі з основних категоріальних визначень. Так, згідно з п. 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" (далі – П(С)БО-12), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91, "спільна діяльність – це 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". Згідно з цим стандартом спільний контроль – це розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності [5].

Ми вважаємо, що хоча суб'єкт спільної діяльності не є юридичною особою та суб'єктом підприємницької діяльності, але для цілей оподаткування відносини між учасниками спільної діяльності, а також між будь-яким із учасників спільної діяльності та суб'єктом спільної діяльності він прирівнюються до відношення на основі окремих громадянсько-правових договорів. Для створення суб'єкта спільної діяльності її учасникам потрібно укласти двосторонній або багатосторонній договір про спільну діяльність без створення юридичної особи.

Поділяючи думку Д. Дем'яненка [3, 35], вважаємо, що в договорі в обов'язковому порядку необхідно зазначити предмет і мету договору, взаємні зобов'язання учасників спільної діяльності, зобов'язання кожного з учасників спільної діяльності, порядок ведення спільних справ, розмір і порядок внесення учасниками грошових і майнових внесків у спільну діяльність, порядок розподілу результатів спільної діяльності, строк дії договору та умови його припинення. Після укладення договорів про спільну діяльність необхідно зареєструвати у встановленому законодавством порядку. Порядок реєстрації договорів про спільну діяльність у податкових органах встановлено Інструкцією про порядок обліку платників податків, затвердженою наказом Державної податкової адміністрації (ДПА) України від 19 лютого 1998 р. № 80 [6].

При здійсненні спільної діяльності на практиці виникає ряд проблем, які ми згрупували таким чином: оподаткування внесків у спільну діяльність; облік операцій при здійсненні спільної діяльності; розподіл прибутку, отриманого від спільної діяльності; припинення спільної діяльності (повернення внесків учасникам).

Перша група проблем, з якою зіткнуться учасники на початку спільної діяльності, пов'язана з оподаткуванням внесків у спільну діяльність. Як відомо, згідно з нормами нового Цивільного кодексу України [7] та з урахуванням податкового законодавства, учасники спільної діяльності можуть здійснювати внески у вигляді грошових коштів, будь-якого рухомого чи нерухомого майна, будь-яких прав інтелектуальної власності, що мають вартість, товарно-матеріальних цінностей, а також трудової участі.

Передача таких цінностей спричиняє вплив на податкові зобов'язання з податку на прибуток і податку на додану вартість (ПДВ). Зокрема, згідно з підпунктом 4.2.5 ст. 4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. № 283/97 ВР, зі змінами та доповненнями, (далі – Закон про прибуток) [8], грошові кошти або вартість майна, які надходять платнику податку як внесок згідно з договорами про спільну діяльність без створення юридичної особи, не включаються до складу валового доходу. Що ж стосується внесків товарно-матеріальними цінностями, то, на нашу думку, валовий дохід в учасників спільної діяльності при здійсненні внеску також виникати не повинен, оскільки передача таких цінностей як внеску в спільну діяльність не передбачає переходу права власності на майно, що вноситься. При внесенні грошових внесків у спільну діяльність, згідно з п. 3.1 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР, зі змінами та доповненнями (далі – Закон про ПДВ) [9], об'єкта оподаткування немає.

Щодо виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при здійсненні внесків учасниками в спільну діяльність товарно-матеріальних цінностей, згідно з підпунктом 3.2.8 ст. 3 цього ж Закону, при здійсненні спільної діяльності передача товарів (робіт, послуг) на баланс платника податку договором вести облік результатів такої спільної діяльності вважається продажем таких товарів (робіт, послуг), і така операція є об'єктом оподаткування ПДВ. Податковий облік операцій із передачі внесків у спільну діяльність її учасників законодавством урегульовано лише щодо ПДВ. Внесення внесків є обміном майнових прав на право на свою частку в спільній діяльності, а для обчислення оподаткованого прибутку такі операції можна розглядати як операції з продажу.

Отже, в податковому обліку спільної діяльності основні фонди, одержані як внесок, підлягають амортизації (бо на вартість основних фондів, зазначену в договорі про спільну діяльність, зменшується балансова вартість основних фондів). При цьому вартість одержаних оборотних активів включається до валових витрат, оскільки вартість оборотних активів, які передано як внесок у спільну діяльність, відображається в складі валових доходів її учасника.

Друга група проблем, яка виникне в учасників, пов'язана з обліком операцій при здійсненні спільної діяльності. Згідно з Положенням про Реєстр платників податку на додану вартість, затвердженим наказом ДПА України від 1 березня 2000 р. № 79, зі змінами та доповненнями (далі – Положення № 79) [10], об'єднання учасників спільної діяльності без створення юридичної особи отримує свідоцтво платника ПДВ із присвоєнням індивідуального номера та виступає як самостійний платник ПДВ.

Відповідальність за утримання та внесення ПДВ до бюджету при виконанні договорів про спільну діяльність, згідно зі ст. 16 Указу Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні" від 7 серпня 1998 р. № 857/98, зі змінами та доповненнями [11], покладається на особу, яка веде облік результатів такої діяльності. Крім цього, на учасника, який здійснює облік спільної діяльності, покладається обов'язок щодо подання декларації з ПДВ, де відображаються результати обліку та розрахунку цього податку при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи.

Податковий облік господарських операцій щодо здійснення спільної діяльності веде учасник, відповідальний за ведення справ за договором про спільну діяльність у загальному порядку, встановленому Законом про прибуток, але окремо від податкового обліку господарської діяльності, передбаченої його статутом. Тобто такий учасник окремо визначає валовий дохід і валові витрати, які виникають під час проведення спільної діяльності. Погоджуючись із думкою Т. Онищенко [1], зазначимо, що податки та збори, зобов'язання щодо яких виникають при здійсненні спільної діяльності, будуть включатися до валових витрат і відобразяться у податковому обліку спільної діяльності. Складання звітності та перерахування до бюджету здійснюватиме учасник, який веде облік спільної діяльності.

Третя група проблем, яка потребує уваги, – розподіл прибутку, отриманого від спільної діяльності. На основі підпункту 7.7.2 Закону про прибуток і Порядку ведення податкового обліку та складання податкової звітності результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затвердженого наказом ДПА України від 11 липня 1997 р. № 234, зі змінами та доповненнями (далі – Порядок № 234), “облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого податку” [8].

Згідно з підпунктом 7.7.3 Закону про прибуток “виплати частини доходу, отриманого учасниками від спільної діяльності, прирівнюється до виплат дивідендів в порядку, передбаченому підпунктами 7.8.2, 7.8.6, 7.8.7, 7.8.9 цієї статті” [8]. Звідси випливає, що платник податків, виплачуючи частину доходу від спільної діяльності іншому платнику податків, повинен нарахувати податок на дивіденди (на доходи від спільної діяльності) у розмірі 30% нарахованої суми виплат. Цей податок вноситься до бюджету одночасно з виплатою частини доходу. У випадку виплати доходів від спільної діяльності нерезидентам України, згідно з Порядком № 234, вони повинні оподатковуватися за ставкою 15% від нарахованої суми виплати за рахунок такої виплати. У Законі про прибуток особливо підкреслено, що дивіденди виплачуються з бухгалтерського прибутку. Податок на доходи учасників також потрібно виплачувати за рахунок бухгалтерського (облікового) прибутку спільної діяльності, але розраховується він з оподаткованого прибутку спільної діяльності.

Четверта група проблем – припинення спільної діяльності (повернення внесків учасникам). Після припинення дії договору про спільну діяльність без створення юридичної особи грошові кошти і майно сторін повертаються учасникам у складі та пропорціях, передбачених договором. Оподаткування операцій із повернення внесків при спільній діяльності (на відміну від їх внесення) не залежить від того, повертають їх коштами чи майном. Порядок податкового обліку таких операцій залежить від результатів спільної діяльності. Якщо результатом спільної діяльності був прибуток, то його суму, включаючи податок на доходи учасників, повністю розподіляють між ними. Щодо податку на прибуток, то згідно з підпунктом 4.2.12 Закону про прибуток грошові кошти або майно, що надходять платнику податків після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості часток, не включається до валового доходу такого платника [1, 39].

Частину майнового внеску може бути повернено учасникові коштами. Це пов'язано з тим, що вартість основних фондів, внесених у спільну діяльність, знижується через амортизацію, а оборотні засоби (матеріали, товари тощо) повністю використовуються в спільній діяльності і не можуть бути повернені в їх первісному вигляді. В податковому обліку такі операції не буде відображено. Якщо під час розподілу внесків учасників спільної діяльності сума відрізняється від внесеної частки при створенні такої діяльності, то згідно з підпунктом 7.8.8. ст. 7 Закону про прибуток сума перевищення отриманих у разі припинення спільної діяльності коштів або майна над сумою внесків учасника зараховується до валового доходу цього учасника. Причому такий розподіл не вважається виплатою доходу, тобто податок на доходи не утримується. Під час бухгалтерського обліку таких операцій труднощів виникати не буде. Якщо результат спільної діяльності – податковий збиток, його суму включають до складу валових витрат учасників. Бухгалтерський збиток від спільної діяльності, згідно з чинним законодавством, повинен покриватися за рахунок коштів учасників пропорційно до їх внесків.

Розглянувши проблематику питань, з якими стикаються учасники спільної діяльності, можна зробити такі висновки:

1. Правове оформлення відносин, пов'язаних із здійсненням спільної діяльності, вимагає укладання окремого цивільно-правового договору в простій письмовій формі, в якому слід зазначити ряд положень, обов'язкових для цього виду цивільно-правових відносин.

2. Відсутній єдиний підхід до оподаткування внесків у спільну діяльність, зокрема з ПДВ і податку на прибуток.

3. У податковому законодавстві існує вимога вести облік спільної діяльності на окремому балансі, в той час як П(С)БО-12 приписує вести облік внесків у спільну діяльність на балансі кожного із учасників спільної діяльності в межах їх внеску. Це ускладнює поєднання бухгалтерського та податкового обліку спільної діяльності.

4. Проблемним моментом здійснення спільної діяльності й оподаткування є повернення учасникам їх внесків у спільну діяльність у формі, що відрізняється від форми здійсненого внеску, особливо при поверненні внеску майном.

Як бачимо, облік та оподаткування спільної діяльності без створення юридичної особи є доволі специфічним і вимагає уніфікації нормативного регулювання. В нормативній базі, яка регулює спільну діяльність, існує невідповідність між нормами різних галузей права, що ускладнює ведення спільної діяльності та її облік.

#### Література

1. *Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – № 52. – С. 23–40.*
2. *Шеломков В. Соответная деятельность – проблемы и решения // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 1999. – № 32. – С. 7.*
3. *Дем'яненко Д. Організація спільної діяльності: без створення юридичної особи // Бухгалтерія. – 2003. – № 10. – С. 34–40.*
4. *Яновська Т. Спільна діяльність: новації оподаткування // Податки та бухгалтерський облік. – 1999. – № 46. – С. 23–29.*
5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91; зареєстроване в Міністерстві юстиції України 17.05.2000 р. № 284/4505.*
6. *Інструкція про порядок обліку платників податків, затверджена наказом ДПА України від 19.02.98 р. № 80 (в редакції наказу ДПА України від 17.11.98 р. № 552); зареєстрована в Міністерстві юстиції України 14.12.98 р.*
7. *Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р.*
8. *Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР, зі змінами та доповненнями.*
9. *Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР, зі змінами та доповненнями.*
10. *Положення про Реєстр платників податку на додану вартість, затверджене наказом ДПА України від 01.03.2000 р. № 79, зі змінами та доповненнями; зареєстроване в Міністерстві юстиції України 03.04.2000 р. № 208/4429.*
11. *Указ Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні" від 07.08.98 р. № 857/98, зі змінами та доповненнями.*