

СУМІСНА ДІЯЛЬНІСТЬ - СЬОГОДЕННЯ І МАЙБУТНЄ

У статті аналізуються основні особливості сумісної діяльності від укладання договору до податкової звітності за результатами виконання договору про сумісну діяльність.

Правові основи ведення сумісної діяльності в Україні. Сумісна діяльність без створення юридичної особи як одна з форм організації господарської діяльності є поширеною в міжнародній практиці. Вона передбачає два варіанти здійснення такої діяльності: проведення спільно контрольованих операцій і проведення операцій зі спільно контрольованими активами.

В Україні найпоширенішим є варіант сумісної діяльності, за яким суб'єкт, що здійснює господарську діяльність, не створює юридичної

особи. Така особливість здійснення сумісної діяльності в Україні обумовлена відображенням і тлумаченням її в податковому законодавстві. Міжнародні стандарти такого варіанту діяльності не передбачають.

Загальне визначення поняття «сумісної діяльності» без створення юридичної особи дане в п. п. 7.7.1 п. 7.7. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (зі змінами і доповненнями) № 283/97 від 02.05.1997 р. Сумісна діяльність - це договір, що передбачає об'єднай-

ня коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети. Отже, мова йде, фактично, про домовленість про спільну діяльність, яка передбачена главою 38 Цивільного кодексу України (ЦК). Зокрема, СТ. 430 ЦК дає визначення договору про сумісну діяльність, відповідно до якого «сторони зобов'язуються сумісно діяти для досягнення спільної господарської мети, а саме: будівництво й експлуатація міжколгоспного або державно-колгоспного підприємства або установи (що не передаються в оперативне управління організації, яка є юридичною особою), будівництво водогосподарчих споруд і пристроїв, будівництво шляхів, спортивних споруд, шкіл, пологових та житлових будинків тощо». Таким чином, основою правового регулювання сумісної діяльності є норми Цивільного кодексу з урахуванням деяких особливостей, визначених податковим законодавством.

Також треба враховувати і той факт, що з 1 січня 2004 р. вступає в дію новий Цивільний кодекс України. По-перше, за новим кодексом вводиться термін «спільна» діяльність замість «сумісної». Питання щодо спільної діяльності новим кодексом регулюється детальніше і повніше, ніж нині діючим. У ЦК, що діє з 1 січня 1964 р., договору про сумісну діяльність присвячено 5 статей, у новому ж ЦК їх 14. Хоча основні поняття і положення залишилися без змін, певні нововведення таки внесено. Однією з новел є поділ договору про спільну діяльність на види. Тепер така діяльність може здійснюватися як на основі об'єднання внесків учасників (просте товариство), так і без такого об'єднання (п. 2 СТ. 1130 нового ЦК України).

Що ж до безпосереднього здійснення сумісної діяльності відповідно до чинного законодавства, то фактично в ній можуть брати участь тільки юридичні особи: резиденти і нерезиденти. Залежно від правового статусу учасників сумісної діяльності відрізняється і комплекс законодавчих актів, що регулюють цей вид діяльності. Можливість і особливості участі в сумісній діяльності *іноземних юридичних осіб (нерезидентів)* передбачені Законом України «Про режим іноземного інвестування» (зі змінами та доповненнями) № 93/96-ВР від 19.03.1996 р. Цей закон передбачає таку діяльність на підставі договору про сумісну інвестиційну діяльність. За таким договором сторони повинні вести окремий бухгалтерський облік і складати звітність про операції, пов'язані з виконанням умов цих договорів, а також відкрити окремі рахунки у відділеннях банків України для проведення роз-

рахунків за договорами. Майно (крім товарів для реалізації чи власного споживання), що ввозиться в Україну іноземними інвесторами на термін не менше трьох років для цілей інвестування на підставі зареєстрованих договорів, звільняється від обкладання митом. При відчуженні такого майна раніше ніж через три роки з моменту зарахування його на баланс мито сплачується у встановленому законодавством порядку.

Особливість договору про сумісну діяльність за участю іноземного інвестора полягає також і в тому, що договір, як і сама інвестиція, підлягає державній реєстрації. Згідно з Наказом Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі № 112 від 30.01.1997 р. органами державної реєстрації у даному випадку є Мінекономіки АР Крим (за його згодою), обласні, Київське і Севастопольське управління зовнішньоекономічних зв'язків. Слід також зазначити, що і договір про спільну діяльність між резидентами також підлягає реєстрації, порядок якої встановлений Інструкцією про порядок обліку платників податків, затвердженою наказом ДПАУ від 19.02.98 р. № 80 (у редакції наказу ДПАУ від 17.11.98 р. № 552), яка зареєстрована в Мін'юсті України 14.12.98 р. № 791/3231.

Кількість учасників сумісної діяльності чинне законодавство не обмежує. Тому договори щодо спільної діяльності можуть бути як двосторонніми, так і багатосторонніми. Питання про участь фізичних осіб (громадян) у сумісній діяльності на сьогодні є суперечливим. З одного боку, згідно з ч. 2 СТ. 430 ЦК громадяни можуть укладати договір про спільну діяльність лише для задоволення своїх особистих побутових потреб. Водночас не допускається укладання договорів про спільну діяльність між громадянами й організаціями (ч. 3. СТ. 430 ЦК). Такий стан речей пояснюється тим, що Цивільний кодекс прийнявся в період панування державної форми власності, і в ті часи він не міг врахувати можливість здійснення громадянами підприємницької діяльності. Таке обмеження щодо участі громадян у сумісній діяльності суперечить СТ. 5 і 6 ЗУ «Про підприємництво» № 6988-ХП від 07.02.1991 р. та іншим нормам діючих законів, тим більше, коли мова йде про громадян - суб'єктів підприємницької діяльності без створення юридичної особи. Непрямим доказом можливості все ж брати участь громадянам-підприємцям у спільній діяльності може слугувати наявність зразка податкового звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, передбаченого Порядком № 234 та

затвердженого Наказом ДПА України 11.07.1997 р. Таким чином, вважаємо, що обмеження, встановлене ЦК щодо участі громадян у спільній діяльності, сьогодні поширюється тільки на громадян, що не є підприємцями. Але такий стан речей триватиме недовго, оскільки новий Цивільний кодекс вже надає право громадянам укладати договір про спільну діяльність (СТ. 1130 нового ЦК).

Ще однією особливістю договору про спільну діяльність є те, що його слід відрізнити від установчого договору, який укладається двома або більше засновниками при створенні юридичної особи. Основна відмінність установчого договору від договору про сумісну діяльність полягає в тому, що спільні дії засновників здійснюються саме з метою створення нової юридичної особи, у діяльності якої вони потім і беруть участь. Установчий договір визначає не тільки спільні дії засновників, а й правове становище створеного засновниками суб'єкта підприємницької діяльності, будучи одним чи єдиним установчим документом. У результаті ж укладання договору про сумісну діяльність його учасники утворюють об'єднання осіб, що не здобуває статусу юридичної особи як нового, самостійного суб'єкта права, тобто сумісна діяльність здійснюється без створення для цієї мети юридичної особи.

На відміну від договору про сумісну діяльність, де виникають відносини загальної часткової власності учасників на створене чи придбане ними майно (включаючи отримані доходи), внаслідок укладання установчого договору таких відносин не виникає, тому що власником майна стає знову створена засновниками юридична особа.

Окремі особливості має також сумісна діяльність при здійсненні господарської діяльності, яка підлягає ліцензуванню. Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. коло таких видів діяльності визначено. Коли належні ліцензії мають усі учасники договору про сумісну діяльність, ніяких питань і проблем не виникає. Складнішим є вирішення проблеми сумісної діяльності, що вимагає відповідних ліцензій, але таку ліцензію має тільки один учасник. Ч. 13 СТ. 14 згаданого Закону встановлює, що ліцензіат не може передавати ліцензію чи її копію іншій юридичній чи фізичній особі - суб'єкту підприємницької діяльності для ведення господарської діяльності. Виходячи з цього, ми вважаємо, що й договір про спільну діяльність, у якому один з

учасників, діяльність якого повинна бути ліцензована, не має такої ліцензії, може бути визнано недійсним.

Але існує думка, що в такому випадку за аналогією можна застосувати положення п. 5 СТ. 5 Декрету КМУ «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» № 15-93 від 19.02.1993 р., у якому говориться, що «наявність ліцензії в одній зі сторін валютної операції означає також дозвіл на її здійснення іншою стороною». Істотною умовою тут є безпосереднє здійснення учасником, що не має відповідної ліцензії, операцій, що самі по собі такої ліцензії не вимагають. Однак така думка є досить суперечливою, а наведений приклад не зовсім показовим.

Треба також відзначити певні особливості змісту договорів про сумісну діяльність. Укладаючи договір про сумісну діяльність, сторони визначають обов'язок кожної з них щодо *внесків, необхідних для досягнення мети сумісної діяльності*. Внески можуть бути рівними і нерівними. У договорі вказується, у які терміни й у якій сумі кожний з учасників має вносити в сумісну діяльність кошти, а також форму і вартість майнових внесків учасників. Такими внесками можуть бути грошові суми, майно, трудова участь, надання послуг, розробка і забезпечення проектною документацією. Положення про можливість внесків у сумісну діяльність у формі трудової участі, очевидно, є наслідком попереднього соціалістичного ЦК, що передбачав участь у спільній діяльності громадян, що не є суб'єктами підприємницької діяльності. На сьогодні трудова участь найчастіше вважається обов'язком учасника сумісної діяльності. Оскільки податковим законодавством порядку оподаткування внеску в спільну діяльність у вигляді трудової участі не визначено, при укладанні договору бажано її не використовувати.

Відповідно до п. 1 СТ. 1134 нового ЦК України, внески учасників є «спільною частковою власністю», а не спільною власністю, як було визначено в СТ. 432 чинного ЦК.

Відповідно до СТ. 432 ЦК України всі ці внески здобувають статус не загальної спільної власності учасників, а загальної їхньої власності з визначенням пайової участі кожного з них. Тому у випадку розірвання договору про сумісну діяльність її учасник має право вимагати повернення своєї частки загального майна в натуральному вигляді чи у формі грошової компенсації, якщо виділення майна в натуральному вигляді неможливе без збитку для його господарського призначення (СТ. 115 ЦК).

У процесі дії договору про сумісну діяльність кожний з її учасників без згоди інших сторін не має права розпоряджатися своєю часткою в загальній власності. З метою досягнення результатів спільної діяльності право розпорядження загальним майном, у тому числі шляхом його відчуження, має особа, на яку покладено ведення загальних справ, за умови, що це передбачено договором і дорученням.

При цьому слід мати на увазі певні обмеження права відчуження засобів виробництва, що є державною власністю і закріплені за державним підприємством. Такі особливості встановлено Положенням «Про порядок відчуження основних коштів, що є держвласністю», затвердженим Наказом Фонду держмайна України (ФДМУ) № 1477 від 30.07.1999 р.

Відчуження державного майна шляхом його продажу здійснюється виключно на конкурентних підставах: через біржі, на аукціоні, за конкурсом.

Що стосується мети сумісної діяльності, то чинне законодавство, і зокрема СТ. 403 ЦК, не встановлює вичерпного переліку цілей спільної діяльності та її об'єктів, що підтверджує і Вищий Арбітражний суд України у роз'ясненні № 02-5/302 від 28.04.1995 р. Таким чином, сумісна діяльність може бути організована для здійснення як короткострокових, так і довгострокових комерційних проектів з:

придбання в спільне користування дорогих об'єктів основних фондів (споруд, космічних апаратів тощо);

створення чи виготовлення об'єктів основних фондів для їх подальшого спільного користування або продажу;

спільного ведення виробничої чи торгової діяльності ІТ. ІН.

Іншими словами, не встановлено яких-небудь обмежень щодо цілей спільної діяльності. Загальні справи учасників договору ведуться за їхньою згодою. Це означає, що кожен учасник договору користується рівними правами у вирішенні питань організації і керування сумісною діяльністю незалежно від розмірів внеску.

Укладаючи договір про сумісну діяльність, сторони повинні вирішити питання про порядок ведення загальних справ. Чинне законодавство не обмежує їх у виборі форми цього порядку. Наприклад, сторонами може бути створено раду з числа їхніх працівників, що приймає рішення не більшістю голосів, а за спільною згодою. Якщо договором передбачено таку форму ведення загальних справ, то при необхідності укла-

дення договорів вони затверджуються всіма учасниками договору про сумісну діяльність чи з їхнього доручення одним учасником, на якого покладається також керівництво сумісною діяльністю (СТ. 431 ЦК). Такий варіант є найдоцільнішим, оскільки такі ж вимоги передбачено податковим законодавством і до ведення звітності щодо сумісної діяльності. Для здійснення своїх повноважень такий учасник повинен отримати відповідне доручення на ведення загальних справ, підписане іншими учасниками договору.

Учасник договору про сумісну діяльність, на якого покладено ведення загальних справ, виконує ряд функцій: представляє інтереси учасників договору в різних органах і організаціях; укладає різні договори (господарські і трудові); здійснює розрахункові операції по сумісній діяльності через власний поточний рахунок, що обслуговує тільки операції, пов'язані зі спільною діяльністю. Чинне законодавство покладає на нього також ведення бухгалтерського і податкового обліку та звітності результатів сумісної діяльності, окремих від обліку господарських результатів такого учасника (п. п. 7.7.2 п. 7.7 ст. ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» і п. п. 2.1.1 п. 2.1 СТ. 2 Порядку № 234 від 11.07.1997 р.).

При цьому особа, на яку покладено ведення загальних справ, укладає договори, пов'язані із забезпеченням сумісної діяльності, від свого імені і сама здобуває цивільні права й несе обов'язки за договорами. У процесі їхнього виконання ця особа не зі своєї вини і не з вини контрагента може мати певні збитки. У таких випадках вона має право, у тому числі шляхом пред'явлення позову, вимагати їхнього покриття всіма учасниками сумісної діяльності відповідно до СТ. 433 ЦК України (наприклад, витрати по орендній платі, експлуатаційні витрати, сплата мита і т. п.) (п. 5 роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України № 02-5/302 від 28.04.1995 р.).

Особливості оподаткування сумісної діяльності. Для розподілу результатів сумісної діяльності учасникам договору необхідно передбачити порядок підсумовування сумісної діяльності і розподілу прибутку, отриманого від її здійснення, а також порядок реалізації продукції, що є результатом їхньої спільної діяльності, і порядок використання отриманих при цьому доходів. Звичайно прибуток, отриманий від сумісної діяльності, розподіляється пропорційно часткам внесків кожного з учасників. Однак при цьому може враховуватися їхній трудовий внесок у сумісну діяльність.

Згідно з п. 7.7. СТ. 7 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» сумісна діяльність з метою отримання прибутку є діяльністю *особливо го виду*. Це питання також регламентується Порядком «Ведення податкового обліку і складання податкової звітності результатів сумісної діяльності на території України без створення юридичної особи», затвердженим Наказом ДПАУ № 234 від 11.07.1997 р. і зареєстрованим у Мін'юсті України 14.07.1997 р. № 308/2112 (зі змінами і доповненнями), а також Порядком «Складання декларації про прибуток підприємств», затвердженим Наказом ДПАУ № 214 від 08.07.1997 р. і зареєстрованим у Мін'юсті 14.08.1997 р. № 313/2117 (зі змінами і доповненнями).

Розподіл і оподаткування прибутків від сумісної діяльності відбувається відповідно до п. 7.7 СТ. 7 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», у п. п. 7.7.3 якого зазначено, що «виплати частини доходу, отриманого учасниками від сумісної діяльності, прирівнюються до виплат дивідендів у порядку, передбаченому підпунктами 7.8.2, 7.8.6, 7.8.7 і 7.8.9 цієї статті».

У свою чергу, порядок виплати дивідендів, оподаткування яких регулюється п. 7.8. СТ. 7 Закону про прибуток, передбачає, що емітент корпоративних прав, що приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує і вносить до бюджету авансовий внесок податку на прибуток, нарахований на суму дивідендів, призначених для виплати, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку.

Виплата учаснику частини доходу від загальної діяльності здійснюється відповідно до згаданого раніше Порядку «Ведення податкового обліку...» № 234, за яким:

1. Платник податку визначає результати загальної діяльності на кінець звітного періоду і розподіляє суму отриманого прибутку між учасниками відповідно до умов договору.

2. Платник податку нараховує й утримує податок у розмірі 30 % від прибутку, нарахованого окремо учаснику договору.

Суми прибутку учасників-нерезидентів, отриманих у вигляді дивідендів, обкладаються податком за ставкою 15 % від нарахованої суми виплати, якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, що набрали чинності. На нерезидентів, що одержують доходи у вигляді дивідендів, не поширюються правила, визначені абзацом першим п. п. 7.8.2 і п. п. 7.8.6 пункти 7.8

СТ. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

3. Податок вноситься до бюджету до/чи одночасно з виплатою учаснику спільної діяльності належного йому прибутку. Сплата податку з прибутків нерезидентів, отриманих у вигляді дивідендів, здійснюється до/чи в момент виплати дивідендів при репатріації їх за кордон, але не пізніше сплати податку за результатами податкового періоду, в якому відбулося нарахування таких дивідендів.

4. Платіжний документ, наданий платником податку банківській установі, що його обслуговує, повинен відображати суму прибутку учасника, що підлягає виплаті, а також утриману з цього доходу суму податку. Банківська установа не має права приймати до виконання платіжний документ, що не відповідає зазначеним вимогам.

5. У випадку, якщо доходи від загальної діяльності не розподіляються протягом звітного періоду, то з метою оподаткування вони вважаються розподіленими між учасниками відповідно до умов договору про сумісну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягають оподаткуванню у встановленому порядку.

6. Платник податку несе відповідальність за утримання і перерахування в бюджет податку на доходи учасників договору про сумісну діяльність.

Якщо платник податку здійснює на користь нерезидента — учасника договору про сумісну діяльність виплату з прибутку, отриманого ним від здійснення сумісної діяльності на території України (у тому числі зарахування на рахунки нерезидента в гривнях), то такий платник зобов'язаний утримувати під час виплати такого прибутку і додатково платити податок на репатріацію доходів у розмірі 15 % від суми доходу за рахунок такої виплати.

Юридичні особи, що одержують дохід від сумісної діяльності, з якого утримано податок, не включають такі прибутки до складу свого валового доходу.

З огляду на те що договір про сумісну діяльність не передбачає переходу права власності на передане як внесок майно, то передача майна, внесеного в сумісну діяльність, не відображається в податковому обліку.

Що стосується внесків у спільну діяльність, то такі операції належать до операцій з борговими вимогами і зобов'язаннями, регульованими п. 7.9 СТ. 7 зазначеного Закону.

Відповідно до абзацу чотири п. п. 7.9.1 п. 7.9 СТ. 7 Закону України «Про оподаткування при-

бутку підприємств» «не включаються до складу валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти чи майно, притягнуті платником податку на підставі договору лізингу (оренди), концесії, комісії, консигнації, довірчого керування, збереження (відповідального збереження), а також відповідно до інших цивільно-правових договорів, що не передбачають передачу права власності на таке майно». Аналогічна ситуація і з валовими витратами (п. п. 7.9.2 п. 7.9 СТ. 7).

Відповідно до п. п. 7.7.2 п. 7.7 СТ. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» «облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами відповідно до умов договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку». Отже, амортизація по основних коштах, переданих як внесок у сумісну діяльність, враховується тільки в податковому обліку сумісної господарської діяльності і має відобразитися по рядках 1.6 і 1.7 «Звіту про результати сумісної діяльності на території України без утворення юридичної особи», затвердженого Наказом ДПАУ № 234.

Податок на додану вартість. При рішенні розпочати сумісну діяльність учасники повинні керуватися таким:

- на підставі п. п. 3.2.8 п. 3.2 СТ. 3 Закону «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. передача товарів (робіт, послуг) на баланс платника податку, що уповноважений договором здійснювати облік результатів сумісної діяльності, вважається продажем таких товарів (робіт, послуг) з відповідним оподаткуванням ПДВ (див. також лист ДПАУ № 6515/7/16-1220-ОІ від 12.05.2000 р.). Однак згідно з листом Комітету ВР України з питань фінансів і банківської діяльності № 06-10/677 від 28.11.2000 р. «розподіл і передача на баланс учасників договору про сумісну діяльність після закінчення такої сумісної діяльності не можуть вважатися

продажем таких основних фондів і такі операції не є об'єктом оподаткування»;

- відповідно до п. п. 3.2.2 п. 3.2 СТ. 3 зазначеного Закону передача майна в лізинг, оренду, його повернення і розрахунки також не обкладаються ПДВ.

Таким чином, обкладення ПДВ окремих операцій у межах єдиного договору про сумісну діяльність залежить від характеру та юридичної природи цих операцій (враховується факт передачі права власності).

Відповідно до СТ. 16 Указу Президента «Про деякі зміни в оподаткуванні» № 857/98 від 07.08.1998 р. особа, на яку покладено облік результатів спільної діяльності, повинна зареєструватися як платник ПДВ.

Пунктом 1.2. Порядку «Заповнення і представлення податкової декларації по ПДВ», затвердженого Наказом ГНАУ № 166 від 30.05.1997 р., передбачено, що особа, яка здійснює облік результатів сумісної діяльності відповідно до договору про сумісну діяльність, надає в податковий орган за місцем реєстрації декларацію з позначкою «Договір про сумісну діяльність...».

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що сумісна діяльність в Україні, незважаючи на певну нерегульованість окремих моментів, може здійснюватися в різних формах, і різноманітність цих форм дає можливість суб'єктам підприємницької діяльності максимально врахувати цілі об'єднання спільних зусиль для досягнення економічного результату. Багато в чому результат такої діяльності залежатиме від повноти і детальності складання договору про сумісну діяльність, а також від того, наскільки чітко будуть виписані права й обов'язки всіх сторін такої угоди. Тому, перш ніж організувати сумісну діяльність без створення юридичної особи, ми радимо всі основні питання обговорювати з фахівцями.

O. Celev

CORPORATIVE ACTIVITY - TODAY AND FUTURE

The most widespread type of corporate activity in Ukraine is establishing an enterprise without creating a separate legal structure. The main features of corporate activity from signing a deal to tax reporting as to the results of corporate deal realization, are analyzed in this article.