

А.В. Дмитренко, к.е.н., доцент, докторант

Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ СПІЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Автором статті звернуто увагу на проблемне питання оподаткування внесків до статутного капіталу спільного підприємства грошовими коштами, основними фондами, товарно-матеріальними цінностями, нематеріальними активами та корпоративними правами.

Постановка проблеми. Створення спільного підприємства (далі – СП) у формі відкритого акціонерного товариства (далі – ВАТ) передбачає випуск певної кількості акцій однакової номінальної вартості, які можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки і купівлі-продажу на біржах. Для початку спільної діяльності з утворенням юридичної особи СП потребує власних джерел його фінансування. У момент створення СП таку функцію виконує його початковий капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих учасниками спільної діяльності.

Статутний капітал СП є основним джерелом діяльності СП і показує суму власних основних і оборотних засобів, внесених учасниками. Внески учасників (власників) до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями можуть бути зроблені у формі: майна (будинків, споруд, обладнання та інших матеріальних цінностей); цінних паперів (акцій, облігацій тощо); прав на користування природними ресурсами, майном, об'єктами інтелектуальної власності та інших майнових прав; грошових коштів (у тому числі іноземною валютою). За загальним правилом, внеском до статутного фонду, можуть бути грошові кошти, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку (ч. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України, ч. 1 ст. 86 Господарського кодексу України). Для формування їх статутних фондів не можуть використовуватися бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу (ч. 3 ст. 86 Господарського кодексу України).

На сьогодні є актуальним питання формування статутного капіталу СП у двох можливих формах: грошовій або у вигляді внесення майна (майнових прав).

Проблемним питанням є відображення в обліку нарахування податку на додану вартість та податку на прибуток на внески до статутного капіталу спільного підприємства у інвестора та підприємства – емітента.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вище визначеною проблематикою займалася численна кількість молодих науковців, фахівців та спеціалістів – практиків, а саме: О. Уварова [6], Н. Білова Н [7], Л. Солошенко [8], В.В. Сопко [9] та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Актуальною на сьогодні залишається проблема податкового обліку внесків до статутного капіталу в інвестора та підприємства-емітента. З метою вирішення даної проблеми необхідно перш за все проаналізувати основні положень законодавчої бази з питання оподаткування внесків до статутного фонду СП; розглянути думки науковців згідно положень податкового законодавства стосовно нарахування та обліку ПДВ та податку на прибуток на внески до статутного капіталу СП; надати конкретні пропозиції по

удосконаленню обліку внесків до статутного капіталу в частині основних засобів та перерахунку внесків іноземних інвесторів до статутного капіталу СП.

Мета статті. Розгляд та удосконалення обліку внесків до статутного капіталу СП та порядку перерахування внеску іноземного інвестора.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі розвитку економіки однією з найважливіших проблем є проведення системних досліджень з обліку власного капіталу. В економічній літературі наводяться різні визначення власного капіталу.

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власним капіталом визначається частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [10]. Відповідно до Плану рахунків склад власного капіталу наступний: 40 «Статутний капітал», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал» [11]. Саме ці рахунки дозволили впорядкувати методика обліку капіталу СП, тому що вони відображають специфіку створення та функціонування спільного підприємства.

Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» власний капітал будь-якого суб'єкта підприємницької діяльності може включати такі основні елементи, як статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Крім цих основних елементів власного капіталу, П(С)БО 2 «Баланс» визначає також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом, а саме це торкається неоплаченого і вилученого капіталу [12].

Розглянемо один із основних елементів власного капіталу – облік статутного капіталу СП. Облік статутного капіталу СП повинен починатися після укладення контрактної угоди про спільну діяльність і проведення установчих зборів і реєстрації статуту. Таким чином, методика обліку формування капіталу СП починатиметься з відображення у облікових регістрах суми зареєстрованого статутного капіталу СП.

Після проведення установчих зборів і реєстрації статуту СП в установленому чинним законодавством порядку попередні внески переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу, створеного СП. Ця зміна взаємних прав та обов'язків відображається в обліку шляхом списання кредиторської заборгованості СП перед учасниками контрактної угоди на зменшення їхньої заборгованості як акціонерів зі сплати внесеного капіталу.

Якщо інвестор на правах контролюючого учасника вносить активи СП і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їхнім володінням, бухгалтерські проведення зі списання сум, отриманих на зменшення неоплаченого капіталу, будуть однаковими як для контролюючого, так і для інших учасників.

Відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» іноземні інвестиції та інвестиції українських партнерів, уключаючи внески до статутного фонду підприємств оцінюються за домовленістю з іноземним учасником в іноземній валюті та у грошовій одиниці України за цінами міжнародних ринків або ринку України. Внесок іноземного учасника оцінюється в такому ж порядку з перерахуванням сум інвестицій в іноземній валюті в грошовій одиниці України за офіційним курсом НБУ на дату підписання установчого договору. За відсутності цін міжнародних ринків вартість майна, що вноситься до статутного фонду, визначають за домовленістю між учасниками [3].

Іноземні інвестиції до статутного фонду підприємства можуть здійснюватись у вигляді: іноземної валюти, що визнається конвертованою НБУ; грошової одиниці України — при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування згідно з чинним законодавством України за умови сплати податку на прибуток (доход); будь-якого

рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на частку (пай) у статутному фонді юридичної особи, створеної згідно з чинним законодавством України або законодавством інших країн), виражених у конвертованій валюті; грошових вимог та права на вимогу виконання договірних зобов'язань; будь-яких прав інтелектуальної власності, авторські права, права на винаходи, дослідні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо; прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами та використання природних ресурсів.

Є дві можливі процедури оцінки внесків засновників до статутного фонду товариства:

- за погодженням засновників;
- у порядку незалежної експертної оцінки.

Якщо до статутного фонду вноситься індивідуально визначене майно, у засновницькому договорі необхідно зазначити його відмітні ознаки. Крім того, при внесенні до статутного фонду речей визначених як родовими, так і індивідуальними ознаками, доцільно зазначити, які документи підтверджують права засновника на це майно. Перелік майна, що вносить засновники із зазначенням правовстановлюючих документів фіксується у протоколі установчих зборів, на яких приймаються рішення про створення товариства.

Досліджуючи нормативно-правову базу з обліку бачимо, що Господарський кодекс України прямо вказує на можливість формування статутного фонду внесками в іноземній валюті. Іноземні інвестиції можуть здійснюватися, зокрема, у вигляді іноземної валюти, яка визнається конвертованою національним банком України.

Якщо у формуванні статутного фонду товариства беруть участь іноземні інвестори, слід обов'язково здійснити державну реєстрацію іноземних інвестицій, зроблених зокрема, у формі внеску до статутного фонду.

Державному реєстратору подають документ, що підтверджує внесення засновником (засновниками) внеску (внесків) до статутного фонду юридичної особи в розмірі, установленому законом. Такими документами можуть бути:

- для грошового внеску – довідка з банку про відкриття поточного рахунка для формування статутного фонду та про перерахування на цей рахунок внеску засновника;
- для майнового внеску – акт приймання-передачі майна, підписаний засновником, з одного боку, та особою, уповноваженою установчими зборами на здійснення дій зі створення юридичної особи, з іншого.

Матеріальні цінності, що вносяться учасниками до статутного фонду, оцінюють за первинними документами, які підтверджують ціну їхнього придбання (рахунками, товарно-транспортними накладними тощо).

При цьому складання акта приймання-передачі майна при формуванні статутного фонду не тягне ні переходу права власності або права користування з моменту підписання такого акта, ні фактичної передачі майна, на яке підписано цей акт [6, с. 19-22].

Відповідно до підпункту 1.28.2 Закону про податок на прибуток, операція із внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на емітовані нею корпоративні права вважається прямою інвестицією [4].

Таку операцію в обліку розбивають на дві складові:

- унесення (отримання) внесків до статутного капіталу;
- отримання (передача) корпоративних прав в обмін на внески.

Якщо внесок до статутного фонду здійснюється майном, то така операція прирівнюється до продажу (в інвестора) та придбання (в емітента) і відповідно тягне за собою супутні такій операції податкові наслідки податку на прибуток та ПДВ [4,5].

Щодо операції з корпоративними правами податкові правила наступні.

Внесок до статутного фонду у грошовій формі – це найоптимальніший, з точки зору оподаткування, варіант взаємовідносин між інвестором та емітентом. Податкові наслідки виникають тільки в інвестора. В емітента ж сума коштів (і готівкових, і безготівкових) не включається до валового доходу. При цьому емісія корпоративних прав не є об'єктом обкладення ПДВ.

Якщо внесок до статутного фонду здійснюється в іноземній валюті, то в цьому випадку важливо, щоб таку валюту було визнано НБУ конвертованою.

На думку Н. Білової, тут логічно орієнтуватися на курс НБУ на дату укладення засновницького договору [7, с. 27-36].

Операція із внесення основних фондів та нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи прирівнюється до їх продажу.

У погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу зараховується вартість основного засобу. Проте усі витрати, пов'язані з транспортуванням, доведенням і монтажем основного засобу, якщо вони мають місце, відносяться до первісної вартості об'єкта обліку, але не впливають на суму заборгованості, якщо це не передбачено установчими документами. При внесенні цих об'єктів нерезидентом, процедура аналогічна: сума сплаченого мита і митних зборів відноситься до первісної вартості і збільшує її, але вона не враховується у погашення заборгованості засновника. Якщо ж внесок вноситься нерезидентом, вартість об'єкта буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Така операція в інвестора обкладається ПДВ на загальних підставах за ставкою 20% [5].

Вартість основних фондів, що надходять платнику податку – емітенту у вигляді прямих інвестицій, не включається до складу його валового доходу. Підприємство-емітент має право на податковий кредит щодо них за наявності податкової накладної та в разі використання їх у подальшому в своїй господарській діяльності. [7, с. 27-36].

Тут слід наголосити на важливість правильного нарахування податкового кредиту з ПДВ у підприємства-емітента виникає за умови, що таке новостворене підприємство на момент отримання внеску зареєстроване платником ПДВ. При отриманні внеску раніше такого моменту підприємство втрачає право на податковий кредит з ПДВ.

Аналогічної думки щодо оподаткування податком на прибуток та ПДВ нематеріальних активів у інвестора та емітента притримується Л. Солошенко [8, с. 36-45].

На думку Сопко В.В., на відміну від основних засобів, при зарахуванні яких не виникало податкового кредиту з ПДВ, при отриманні нематеріальних активів у емітента виникає податковий кредит оскільки на відміну від основних засобів внески іншими видами майна (у тому числі нематеріальними активами) вважаються придбанням, а для інвестора вважаються продажем з відповідним нарахуванням податкового зобов'язання.

Для емітента внесок до статутного капіталу нематеріальних активів повинен визначатися без ПДВ, який відноситься до податкового кредиту з ПДВ.

При одержанні внеску від нерезидента, вартість об'єкту буде збільшена на вартість мита і митних зборів. Крім того, здійснюється нарахування 20 % ПДВ з контрактної вартості нематеріального активу, і ця сума ПДВ потім відноситься до податкового кредиту.

Аналогічно нематеріальним активам внески у формі товарно-матеріальних цінностей вважаються придбанням. Тому в бухгалтерському обліку операції зі внесення товарно-матеріальних цінностей до статутного капіталу відображаються аналогічно операціям з нематеріальними активами за тією відмінністю, що

надходження товарно-матеріально цінностей відображується на рахунках обліку запасів [9, с. 95-98].

У цілях оподаткування передача ТМЦ до статутного фонду іншого підприємства для інвестора відповідає визначенню продажу товару, а тому зумовлює необхідність відображення щодо такої передачі валового доходу та податкових зобов'язань з ПДВ. Валовий дохід та база обкладення ПДВ щодо переданих ТМЦ зазначаються виходячи з їх договірної вартості, але не нижче за звичайні ціни.

Внесення ТМЦ до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою, є прямою інвестицією.

Це означає, що така операція цілком підпадає під дію пункту 5.1 Закону про податок на прибуток, який визначає валові витрати виробництва та обігу як суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Якщо ТМЦ надходять емітенту корпоративних прав не безоплатно, а в обмін на власні корпоративні права, тобто за компенсацію, з переходом права власності на них, є всі підстави для включення вартості таких ТМЦ до складу валових витрат на підставі підпункту 5.2.1 Закону про податок на прибуток з подальшим перерахунком згідно з пунктом 5.9. Емітент корпоративних прав має право на податковий кредит з ПДВ відповідно до підпункту 7.4.1 Закону про ПДВ, якщо, звичайно, такі цінності використовуватимуться в господарській діяльності платника податків.

Передача інвестором цінних паперів до статутного фонду юридичної особи розглядається як продаж таких цінних паперів з отриманням в обмін корпоративних прав. В Законі про податок на прибуток немає згадки про необхідність застосування звичайних цін в операціях з цінними паперами. Внесення корпоративних прав до статутного фонду в обмін на інші корпоративні права не є об'єктом обкладення ПДВ [5, 7, с. 27-33].

Отже, з вищезрозглянутого бачимо, що джерелами фінансування СП виступають грошові внески до статутного капіталу, основний та оборотний капітал, а також кредити, залучені для формування основного капіталу та оборотних коштів. Дещо незрозумілою, в супереч законодавству, є думка деяких науковців стосовно не нарахування податку на додану вартість у підприємства – емітента на внесок основними засобами до статутного капіталу.

За дослідженнями матеріалів на спільних підприємствах Полтавської області можна зробити висновок, що зазвичай внески здійснюються грошовими коштами в безготівковій формі. І уже в процесі здійснення діяльності придбаваються спільним підприємством основні засоби, товарно-матеріальні цінності тощо, що значно полегшує ведення бухгалтерського та податкового обліку на початку діяльності СП.

В разі здійснення внеску іноземним інвестором перерахування інвестиційних сум з іноземної валюти у валюту України здійснюється під час оцінки вкладів за курсом НБУ на дату підписання установчих документів. Причому внесок іноземного інвестора вказується у конвертованій валюті і прирівнюється до певної кількості гривень за курсом НБУ, діючим на дату укладання установчого договору.

При цьому можуть виникнути курсові різниці між заборгованістю іноземних інвесторів за внесками до статутного капіталу на день підписання установчих документів і курсом валюти на день фактичного надходження внеску. Щоб позбутися даної проблеми єдиним виходом, на нашу думку, є оцінка вкладу за курсом НБУ на день підписання засновницького договору, який є одночасно договором про спільну діяльність для спільного підприємства.

Висновки та пропозиції. 1. Найменш проблемним внеском до статутного капіталу СП з точки зору податкового обліку є внесок грошовими коштами (готівкою чи в безготівковій формі) та внесення корпоративних прав до статутного капіталу в обмін на інші корпоративні права. 2. Більше клопоту отримують бухгалтера інвестора та підприємства-емітента коли внески здійснюються товарно-матеріальними цінностями, основними засобами та нематеріальними активами. Разом з цим помітні розбіжності в думках науковців, що виникають з питання обліку податком на додану вартість внеску основними засобами. 3. Правильність ведення податкового обліку залежить від моменту державної реєстрації юридичної особи, до статутного капіталу якого передано таке майно, моменту реєстрації новоствореного СП як платника ПДВ та використання в подальшій господарській діяльності внесених товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів. 4. Перерахування внеску іноземного інвестора, на нашу думку, слід здійснювати на дату укладання установчого договору, з метою уникнення курсових різниць між заборгованістю іноземних інвесторів за внесками до статутного капіталу на день підписання установчих документів і курсом валюти на день фактичного надходження внеску.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями).
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями).
3. Закону України «Про режим іноземного інвестування» від 19 березня 1996р (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
6. Уварова О. Формування статутного фонду: юридичний аспект / О. Уварова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101. – С. 14-22.
7. Білова Н. Внесок до статутного фонду: оподаткування різних варіантів / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101 (1181). – С. 27-36.
8. Солошенко Л. «Нематеріальний» внесок до статутного фонду (вносимо НМА та майнові права) / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. - № 101 (1181). – С. 36-45.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: Цент навчальної літератури, 2006. – 312 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87 (зі змінами та доповненнями).
11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. за № 87 (зі змінами та доповненнями).

Автором статті звернуто увагу на проблемне питання оподаткування внесків до статутного капіталу спільного підприємства грошовими коштами, основними фондами, товарно-матеріальними цінностями, нематеріальними активами та корпоративними правами.

Автором статті обращено внимание на проблемный вопрос налогообложения взносов к уставному капиталу совместного предприятия денежными средствами, основными фондами, товарно-материальными ценностями, неимущественными активами и корпоративными правами.

Paid a regard to the author of the article problem question of taxation of payments to the chartered capital of joint venture by money facilities, capital assets, material assets, immaterial assets and corporate rights.