

А.В. ДМИТРЕНКО, доцент, канд. екон. наук

*Полтавський національний технічний університет імені
Юрія Кондратюка*

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ВНЕСКІВ УЧАСНИКІВ У СПІЛЬНУ ДІЯЛЬНІСТЬ ЗА ДОГОВОРОМ ПРОСТОГО ТОВАРИСТВА ТА ЇХ ПОВЕРНЕННЯ

Автором статті розглянуто проблемне питання з обліку нарахування податку на додану вартість при внесенні часток учасниками до спільної діяльності. Звернуто увагу на схему обліку податку на додану вартість при поверненні такого майна учасникам. Запропоновано власні схеми обліку при входженні і виході із спільної діяльності. Сформульовані обґрунтовані висновки та пропозиції за даним питанням.

Ключові слова. Облік, податок на додану вартість, просте товариство, спільна діяльність, податковий облік.

Часом об'єднання ресурсів різних суб'єктів господарювання для здійснення спільної діяльності (далі - СД) може виявитися досить ефективним стратегічним рішенням і принести суб'єкту господарювання вигоди від використання такої форми співпраці. Разом із тим здійснення цього виду діяльності має свої специфічні особливості. Насамперед до них можна віднести особливості оподаткування.

Існуюча нормативна база, що регулює оподаткування СД без створення юридичної особи, незначна за обсягом і не відрізняється особливою прозорістю. Можливо, саме тому, що податковий облік СД, занадто вже неврегульований та заплутаний, на практиці СД, незважаючи на свої організаційні переваги, не набула повсюдного поширення. Однак часом спільна праця може виявитися досить ефективною та мати свої позитивні аспекти.

Тому, на сьогодні, досить **актуальним** є питання оподаткування, і саме оподаткування внесків до СД через податок на додану вартість, оскільки це відправна точка в оподаткуванні СД.

Сьогодні існують **проблемні питання** щодо правильного відображення в обліку ПДВ на внески учасників до СД та при їх поверненні, узгодженості нормативних активів що регулюють таке оподаткування.

Вище визначеною проблематикою займалася численна кількість молодих науковців, фахівців та спеціалістів – практиків, а саме: Н. Алпатова [1,7], Н. Привалова [2, 8], Н. Яновська [3], Л. Плешонкова [4], Д. Костюк [5], М.Л. Мащенко [6] та багато інших фахівців.

Метою написання даної статті є удосконалення порядку обліку нарахування податку на додану вартість при внесенні майна до спільної діяльності та при його поверненні.

Завданнями, які ставляться автором при розгляді даного питання є: розгляд думок науковців згідно до податкового законодавства стосовно нарахування та обліку ПДВ на внески до СД, запропонувати власну схему обліку ПДВ при внесенні часток до СД за договором простого товариства, за аналогією обліку внесків часток у СД сформувати власну схему обліку нарахування ПДВ при поверненні часток учасникам.

Зупинимося детальніше на питанні оподаткування операцій обліку внесків до СД та повернення їх учасникам при припиненні такої діяльності.

Багато науковців зазначають, що на сьогодні не врегульовані питання, що стосується оподаткування внесків учасників у СД і їх повернення.

Згідно зі статтею 1133 Цивільного кодексу України внеском учасника вважається все, що він вносить у СД (спільне майно), у тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділову репутацію і ділові зв'язки. Отже, для досягнення спільної мети учасники СД можуть здійснювати внески грошовими коштами, майном, результатами робіт чи послуг тощо в обмін на частку у спільній власності [11].

В Законі України «Про податок на додану вартість» СД присвячено лише декілька рядків: «...При здійсненні загальної (спільної) діяльності передача товарів (робіт, послуг) на баланс платника податків, уповноваженого договором

вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається продажем таких товарів (робіт, послуг)». Відповідно при такій передачі повинно нараховуватися ПДВ на вартість таких товарів (робіт, послуг) виходячи з договірної вартості, але не нижче звичайної ціни [9].

На відмінну від закону, що прямо вказує на нарахування ПДВ, у Листі № 06-10/677 зазначалося, що така операція не може вважатися продажем, адже право власності при внесенні в СД не переходить [10].

Н Яновська у своїх дослідженнях визначає найбільш спірне питання у податковому обліку СД – відображення операцій із здійснення і повернення внесків у негрошовій формі. Науковець тримає позицію, що передача майнового внеску до СД для цілей визначення валових доходів і витрат – це не продаж. Отже, учасники при такій передачі не відображають валовий дохід. Що стосується ПДВ щодо ТМЦ, котрі вносяться в СД, то посилається на підпункт 3.2.8 Закону про ПДВ.

Отже, якщо в часи існування окремого балансу щодо СД можна було говорити про факт передачі товарів (робіт, послуг) уповноваженим учасником, котрий веде окремий облік СД. Зі свого балансу на окремий баланс СД і на підставі цього нараховувати податкові зобов'язання щодо ПДВ, то в умовах «нового» бухобліку факт такої передачі просто відсутній. Таким чином, науковець вважає, що уповноваженому учаснику щодо тих ТМЦ, які він вносить у СД нараховувати ПДВ не слід.

Оскільки відповідно до Закону про ПДВ об'єктом оподаткування є операції тільки із внесення ТМЦ у СД іншими учасниками, котрі не ведуть окремого обліку СД, то логічно припустити, що повернення ТМЦ після закінчення договору про СД не відноситься до оподатковуваних операцій (через відсутність факту продажу).

Фахівець рекомендує учасникам СД, котрі уникають будь-яких конфліктів з перевіряючими органами щодо оформлення майнових внесків в СД:

1) у міру можливості здійснювати внесок грошовими коштами. А потім, за необхідності, придбавати потрібні товари у відповідного учасника СД на

підставі договору купівлі-продажу. При цьому в податковому обліку СД з'являються «законні» податковий кредит щодо СД і валові витрати;

2) якщо для учасника внесення грошовими коштами є проблематичним і при цьому існує економічна доцільність в об'єднанні ТМЦ учасників, то можна скористатися відсутністю в законодавстві граничного терміну погашення заборгованості щодо внесків у СД [3, с. 24].

Всі решта вище перелічених науковців вважають, що нарахування ПДВ при обліку внесків часток до СД є обов'язковим, оскільки відбувається перерозподіл права власності між усіма учасниками у СД і відповідно змінюється форма власності у таких внесків.

Н. Алпатова стверджує, що повернення майна учасникам СД (з точки зору податкового обліку) необхідно розглядати так само, як і внески в СД. А саме: повернення коштів у податковому обліку не відображають, а повернення ТМЦ показують в обліку СД як операцію продажу, а в обліку учасників – як придбання, тому що змінюється форма власності і фактично закриваються розрахунки між учасниками і СД [7, с. 9-10].

Запропонуємо власну схему обліку внесків у спільну діяльність без створення юридичної особи з урахуванням попередніх досліджень з питання обліку СД, використовуючи для обліку рахунки:

- 183 «Інша дебіторська заборгованість»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 353 «Інші поточні фінансові інвестиції» із наступним позначенням: СД – спільна діяльність та ОД – основна діяльність для розмежування цих субрахунків, які задіяні в статутній діяльності та спільній діяльності учасників та через розширення субрахунків позначеннями «1» - учасник перший; «2» - учасник другий і т.д (таблиці 1, 2).

Субрахунки 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» та 353 «Інші поточні фінансові інвестиції» пропонується застосовувати тоді коли статутна діяльність учасників кардинально відрізняється від спільної діяльності за договором про спільну діяльність, а також тоді коли до спільної діяльності передаються ті основні засоби та виробничі запаси, які незадіяні в основній діяльності та не використовуються у виробничому процесі підприємствами – учасниками та фізичними особами - учасниками. Наприклад, якщо учасники здійснюють діяльність за промисловим напрямком, а спільна діяльність за будівельним.

Таблиця 1

Облік внесків у спільну діяльність

Зміст господарської операції	Підприємство № 1		Забалансовий облік спільної діяльності		Підприємство № 2	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Передано Підприємством № 1 основні засоби як внесок у спільну діяльність	353 або 142	10				
	377 або 183	353 або 142	10	685.1 або 55.1	-	-
2. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	377 або 183	641	-	-	-	-
3. Відображено вартість основних засобів пропорційно внескам (спільна часткова власність)	10	377 або 183	-	-	10	377 або 183
4. Відображено податковий кредит з ПДВ у спільну діяльність	-	-	641	685.1 або 55.1	-	-

Продовження таблиці 1

5. Відображено податковий кредит з ПДВ відповідно до часток	641*	377 або 183	-	-	641	377 або 183
6. Передано Підприємством № 2 виробничі запаси як внесок у спільну діяльність	-	-	20	685.2 або 55.2	353 або 142; 377 або 183	20; 353 або 142
7. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	-	-	-	-	377 або 183	641
8. Відображено вартість виробничих запасів пропорційно внескам (спільна часткова власність)	20	377 або 183	-	-	20	377 або 183
9. Відображено податковий кредит з ПДВ у спільну діяльність	-	-	641	685.2 або 55.2	-	-
10. Відображено податковий кредит з ПДВ відповідно до часток	641	377 або 183	-	-	641	377 або 183

* - ПДВ не нараховується коли внесок здійснює «уповноважений учасник»

Таблиця 2

Облік припинення спільної діяльності за договором простого товариства

Зміст господарської операції	Підприємство № 1		Забалансовий облік спільної діяльності		Підприємство № 2	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Повернено учаснику № 1 основні засоби, нематеріальні активи	10,1 2	353 або 142				

	353 або 142	377 або 183	685. 1 або 55.1	10,12	-	-
2. Повернено учасником № 2	-	-	-	-	377	10,12
3. Відображено суму амортизації	13 377 або 183	377 або 183 13	13	685.1	377 або 183	13
4. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377*	685. 1 або 55.1	641	641	377
5. Повернуто виробничі запаси учасникам	20 353 або 142	353 або 142 377 або 183	685. 1 або 55.1 685. 2 або 55.2	20	20 353 або 142	353 або 142 377 або 183
6. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	377	685. 1 або 55.1 685. 2 або 55.2	641	641	377

Отже, з вищезглянутого можна дійти **висновку**, що, принаймні, нарахування ПДВ на внески майна «уповноваженого учасника» у СД є недоречним, але в частині спільної часткової власності, яка в результаті належатиме в СД «уповноваженому учаснику». Ми вважаємо, більш правильним буде ведення обліку нарахування ПДВ за представленою схемою у статті вище, з метою уникнення плутанини при нарахуванні ПДВ за умови, що «уповноваженому учаснику» такий податок не нараховуватиметься при

внесенні майна до простого товариства. Представлені схеми обліку оподаткування внесків при внесенні їх до простого товариства та поверненні із СД учасникам покращать ведення обліку на підприємствах, що мають договори спільної діяльності.

Література:

1.Алпатова Н. Партнерська сумісність, але відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності// Все про бухгалтерський облік.-№67.-2002.-С.8-13.

2.Привалова Н. Спільну діяльність припинено: облік повернення майна// Баланс. - №29. – 2005. – С. 15-17.

3.Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку// Податки та бухгалтерський облік. – № 29. - 2000. – С. 19-24.

4.Плешонкова Л. Нове в обліку спільної діяльності без створення юридичної особи// Баланс. - № 16. – 2003. – С. 51-57.

5.Костюк Д. Спільна діяльність: входить і виходить// Податки та бухгалтерський облік. – № 95. - 2004. – С. 14-18.

6.Мащенко М.Л. Актуальні питання здійснення спільної діяльності// Аудитор України. - № 19. – 2006. – С. 16-24.

7.Алпатова Н. Партнерська сумісність, але відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності// Все про бухгалтерський облік.-№ 71. – 2002. – С. 9-10.

8. Привалова Н. Спільна діяльність: облік і звітність// Баланс. - №29. – 2005. – С. 5-14.

9. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР.

10. Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 28.11.2000 р. № 06-10/677.

11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

Анотація

Автором статті розглянуто проблемне питання з обліку нарахування податку на додану вартість при внесенні часток учасниками до спільної діяльності. Звернуто увагу на схему обліку податку на додану вартість при поверненні такого майна учасникам. Запропоновано власні схеми обліку при входженні і виході із спільної діяльності. Сформульовані обґрунтовані висновки та пропозиції за даним питанням.

Ключові слова. Облік, податок на додану вартість, просте товариство, спільна діяльність, податковий облік.

Назва статті. Податковий облік внесків учасників у спільну діяльність за договором простого товариства та їх повернення

Прізвище, ім'я, по-батькові. Дмитренко Алла Василівна.

Аннотация

Автором статьи рассмотрен проблемный вопрос из учета начисления налога на добавленную стоимость при внесенные частиц участниками в совместную деятельность. Обращено внимание на схему учета налога на добавленную стоимость при возвращении такого имущества участникам. Предложены собственные схемы учета при вхождении и выходе из совместной деятельности. Сформулированные обоснованы выводы и предложения за данным вопросом.

Ключевые слова. Учет, налог на добавленную стоимость, простое общество, совместная деятельность, налоговый учет.

Название статьи. Налоговый учет взносов участников в совместную деятельность за договором простого товарищества и их возвращение

Фамилия, имя, отчество. Дмитренко Алла Васильевна.

Annotation

The author of the article is consider a problem question from the account of extra charge of tax value-added at borne particles by participants to joint activity. Paid a regard to chart of account of tax value-added at returned such property to the participants. The own charts of account are offered at including and exit from joint activity. The formulated is grounded conclusions and suggestions after this question.

Keywords. Account, value-added tax, simple society, joint activity, fiscal accounting.

Name of the article. The fiscal accounting of payments of participants is in joint activity by agreement of simple society and their returning

Dmitrenko Alla Vasiliy.