

Довгостроковий договір на будівництво для субпідрядника

Чи може субпідрядник вважати договір довгостроковим, якщо він відповідає вимогам Закону про прибуток, але підрядник не вибрав особливу форму оподаткування? Чи не обернеться для нього такий підхід неприємностями з податковими органами? Розглянемо ці питання.

Критерії віднесення договору до довгострокового

Микола ДОЛЕНКО,
партнер Юридичної компанії
«КПД КОНСАЛТИНГ»

Нагадаємо, що відповідно до підпункту 7.10.2 Закону про прибуток під терміном «довгостроковий договір (контракт)» слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин цих основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних із таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу «інжиніринг», науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, що такий контракт не планується завершити раніше ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (попередньої оплати).

Задля можливості віднесення певного договору до довгострокового у розумінні Закону про прибуток встановлено ряд критеріїв, а саме:

- по-перше, строк дії договору є не меншим ніж дев'ять місяців;
- по-друге, предметом договору є виготовлення, будівництво, установка або монтаж матеріальних цінностей або створення нематеріальних активів;
- по-третє, ці матеріальні цінності входять до складу основних фондів замовника або складових частин основних фондів, а також на створення нематеріальних активів.

Як бачимо, критерії дозволу на використання спеціального податкового режиму сформульовані законодавцем занадто складно, що на практиці досить часто призводить до певних непорозумінь між податківцями та підрядниками.

Що скажуть податківці?

Припустимо, договір субпідряду також укладено на термін більше ніж дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (попередньої оплати). Предметом договору є виготовлення, будівництво, установка або монтаж матеріальних цінностей або створення нематеріальних активів. Крім того, матеріальні цінності входять до складу основних фондів замовника. У зв'язку з цим виникає питання: чи може субпідрядник скористатися спеціальними правилами оподаткування довгострокових договорів?


Беручи до уваги формальний підхід податківців, скоріше за все, вони використають буквально тлумачення підпункту 7.10.2 Закону про прибуток та скажуть «ні». Аргументуватимуть вони свою позицію тим, що згідно з вимогами Закону про прибуток матеріальні цінності, що будуються, повинні включитися до складу основних фондів замовника. А відповідно до статті 838 Цивільного кодексу (далі — ЦК), якщо підрядник залучає до виконання роботи інших осіб (субпідрядників), то у такому разі підрядник виступає перед замовником як генеральний підрядник, а перед субпідрядником — як замовник. Оскільки для субпідрядника замовником виступає генеральний підрядник, а основні фонди створюються не для нього, податківці можуть вважати, що немає підстав для отримання права на використання особливого режиму оподаткування.

Разом із тим вважаємо, що такий підхід не є обґрунтованим і не відповідає суті Закону. Звісно, норми про особливий порядок оподаткування довгострокових контрактів були введені, щоб не вимивалися обігові кошти у підрядника, коли він на початку дії договору отримує значні фінансові ресурси від замовника. При цьому його витрати здійснюються поступово у наступних періодах. Тому цілком логічно, що і субпідрядник в аналогічних умовах може скористатися такою ж пільгою.

Кого законодавець має на увазі під поняттям «замовник»

Спробуємо розібратися, кого ж мав на увазі законодавець під «замовником» для вимог Закону про прибуток. Закон не містить тлумачення терміна «замовник», тому звернемося до ЦК. Замовником є особа, яка набуває об'єкт (ст. 875 ЦК). У свою чергу, вважаємо, що до замовників за довгостроковими контрактами для вимог Закону про прибуток слід віднести набувачів матеріальних цінностей або одержувачів нематеріальних активів. Таку ж позицію підтримав Вищий Господарський суд України у постанові від 24.06.2004 у справі № А-27/497-03.

Однак вважаємо, що поняття «замовник» у договорі між генеральним підрядником та субпідрядником використовується лише як назва сторони договору, оскільки генеральний підрядник не може бути особою, що набуває об'єкт. Це підтверджує стаття 876 ЦК, в якій визначено, що власником об'єкта будівництва є замовник, якщо інше не передбачено договором. Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затверджений постановою Кабінету Міністрів від 22.09.2004 № 1243¹, передбачає порядок введення в експлуатацію об'єктів нерухомості. Так, саме замовник будівництва створює робочу комісію, за результатами роботи якої приймається рішення стосовно прийняття в експлуатацію об'єкта нерухомості. І лише після прийняття об'єкта нерухомості в експлуатацію він може бути прийнятий на баланс замовника.

Таким чином, розуміння поняття «замовник» як сторони цивільно-правових правовідносин за договором субпідряду не відповідає розумінню поняття «замовник» у контексті податкових правовідносин відповідно до Закону про прибуток. Відповідно, для цілей податкового законодавства замовником для субпідрядника буде не та особа, що уклала з ним договір субпідряду, а замовник будівництва, що вводитиме такий об'єкт в експлуатацію та після цього — на свій баланс. За умови виконання інших вимог статті 7.10 Закону про прибуток субпідрядник може користуватися спеціальними правилами оподаткування для довгострокових зобов'язань. 

¹ З 01.01.2009 набирає чинності новий Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.10.2008 № 923.



*Зустрінемося
на форумі!*

www.forum.glavbukh.ua