**Проблеми та перспективи розвитку франчайзингу в Україні**

Діюче українське законодавство не визначає особливостей оподатковування франчайзингу. Тому для визначення податкових наслідків здійснення франчайзингу потрібно виходити із загальних положень податкового законодавства. Ми розглянемо оподатковування франчайзингу основними податками, зокрема податком на прибуток, податком на додану вартість і податком на репатріацію доходів нерезидента. Слід зазначити, що франчайзинг може здійснюватися в різних формах. У цей час не існує законодавчого визначення франчайзингу. Тому в даному параграфі висвітлюються загальні питання оподатковування зазначеними податками, причому для планування податкових наслідків необхідно виходити з конкретних умов франчайзингових відносин.

Договір франчайзингу може поєднувати кілька господарських операціях (наприклад, рекламна підтримка, продаж устаткування, сировини, товарів зі знижками, лізинг основних коштів і т.д.). Кожна така операція в рамках договору франчайзингу має свої особливості оподатковування. Тому податковий аналіз діяльності за договором франчайзингу необхідно проводити виходячи з конкретних взаємин франчайзера й франчайзі. У дійсному виступі висвітлюються загальні податкові питання ведення франчайзингового бізнесу, виходячи з того, що в більшості випадків суттю франчайзингу є передача в користування на певних умовах об'єктів інтелектуальної власності (торговельних марок, ноу-хау).

Податок на прибуток

Для цілей оподатковування податком на прибуток винагорода за договором франчайзингу (включаючи первісний внесок) може розглядатися як плата за надання послуг. Зокрема, під продажем послуг розуміються будь-які операції цивільно-правового характеру по наданню послуг, надання права на користування або розпорядження нематеріальними активами й іншими, відмінними від товарів, об'єктами власності, передачу права на підставі авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, у тому числі промислової власності (стаття 1.31 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»).

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (стаття 4.1) до валового доходу ставиться загальна сума доходу платника податків від всіх видів діяльності. Тому винагорода, виплачувана франчайзі франчайзеру за договором франчайзингу, буде включатися у валовий дохід франчайзера. Датою збільшення валового доходу франчайзера буде дата події, що сталась раніше: одержання винагороди від франчайзі на банківський рахунок або дата фактичного надання послуг франчайзером.

Законом про оподаткування прибутку конкретно не обговорено, що винагорода за договором франчайзингу може ставитися до валових витрат франчайзі. Однак статтею 5.2.1 зазначеного закону встановлено, що валові видатки – це будь-які видатки у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг). Отже, виходячи із загального принципу, винагорода за договором франчайзингу повинна включатися до складу валових видатків франчайзі. Датою збільшення валових видатків франчайзии буде дата першої з подій: виплати винагороди франчайзеру або фактичного одержання послуг від франчайзи. Слід зазначити, що якщо винагорода за договором франчайзингу кваліфікується як роялті, те відповідно до статті 5.4.2 Закони про оподаткування прибутку, валові видатки франчайзі збільшаться в момент виплати роялті.

Податок на додану вартість (ПДВ)

Об'єктом оподатковування ПДВ по ставці 20%, крім іншого, є продаж послуг на території України, а також одержання послуг, надаваних нерезидентом, для їхнього використання й споживання на території України. Отже:

1. При франчайзингу між резидентами податкове зобов'язання по ПДВ по ставці 20% виникне у франчайзера, виходячи з договірної вартості винагороди, у податковий період (місяць), протягом якого відбулося перше з подій: одержання винагороди від франчайзі або оформлення документа, що свідчить про надання послуг франчайзером;
2. Якщо франчайзером виступає нерезидент, податкове зобов'язання по ПДВ виникне для франчайзі на дату виплати винагороди або оформлення документа, що свідчить про надання послуг франчайзером, залежно від того, яка подія сталася раніше.

Слід відзначити, що франчайзі буде мати право на податковий кредит (тобто відшкодування ПДВ), за умови що франчайзингова винагорода ставиться до його валових витрат (тобто понесено у зв'язку з господарською діяльністю).

Якщо франчайзі буде нерезидент, то зобов'язання по ПДВ у франчайзера резидента виникне по нульовій ставці, якщо послуги призначені для використання й споживання за межами України.

Якщо винагорода за договором франчайзингу буде кваліфікуватися як роялті, податкове зобов'язання по ПДВ не виникне. До роялті, зокрема ставляться будь-які платежі за придбання патенту, зареєстрованого знака на товари, послуги або торговельну марку, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію відносно промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау). Не розглядаються роялті платежі за одержання зазначених об'єктів власності у володіння, розпорядження або власність особи, або коли умови користування такими об'єктами власності надають право користувачеві продати або відчужити такий об'єкт власності або оприлюднити секретні креслення, моделі, формули, процеси, ноу-хау, за винятком випадків, коли таке оприлюднення є обов'язковим по законодавству України.

Використання договорів про усунення подвійного оподатковування

Винагорода за договором франчайзингу, виплачувана нерезиденту, підлягає оподатковуванню податком на репатріацію по ставці 15% від суми виплати, якщо така винагорода є доходом нерезидента із джерелом походження з України. До доходів із джерелом походження з України, зокрема, ставляться роялті. Податок на репатріацію втримується платником доходу, що є резидентом або постійним представництвом нерезидента під час виплати доходу й перераховується в бюджет.

Податку на репатріацію можна уникнути або зменшити його ставку за відповідним договором про усунення подвійного оподатковування. У цей час в Україні діють 47 договорів про усунення подвійного оподатковування. Для цілей застосування договору необхідно встановити, чи відповідає винагорода за договором франчайзингу визначенню роялті, наведеного в договорі про усунення подвійного оподатковування. Податок на репатріацію не втримується (або втримується по іншій ставці, меншої чим 15%, як зазначено в договорі про запобігання подвійного оподатковування), якщо нерезидент (франчайзер) надасть українському резидентові (франчайзі) довідку про підтвердження свого резидентства, видану компетентними органами відповідної держави. У нерезидента також є можливість одержати відшкодування зайво сплаченого податку, якщо переплата мала місце.

Якщо винагорода за договором франчайзингу являє собою дохід нерезидента у вигляді виторгу або інших видів компенсації вартості послуг, наданих резидентові від такого нерезидента, тоді об'єкт оподатковування податком на репатріацію відсутній. Крім того, відповідно до більшості договорів про усунення подвійного оподатковування (стаття 7) прибуток підприємства Договірної Держави обкладається тільки в цій державі, якщо це підприємство не здійснює діяльність в іншій Договірній Державі через постійне представництво. У деяких випадках це положення може використатися для усунення подвійного оподатковування.

Проблемні питання оподатковування

Одним зі стримуючих факторів розвитку франчайзингу в Україні є відсутність відповідної законодавчої бази, у тому числі по оподатковуванню такої форми ведення бізнесу. Крім того, чинне законодавство недостатньо чітко дає визначення термінів, які можуть використатися у франчайзингу. Наприклад, це ставиться до ноу-хау, секретним моделям, формулам, процесам, що дає можливість неоднозначного їхнього трактування. Як слідство, з'являються проблеми, пов'язані із застосування окремий податків, зокрема, ПДВ, податку на репатріацію.

Оскільки договір франчайзингу, як зазначено вище, може поєднувати в собі кілька господарських операцій, при складанні договору його необхідно правильно структурувати, особливо відносно видів платежів. Це допоможе уникнути зайвих податкових витрат.

Франчайзинг має досить довгу історію свого існування. За період більш, ніж 400 років склалася досить широка та достатня теоретична база для його впровадження. Були розроблені теоретичні засади виділення сторін франчайзингового договору, встановлено види платежів по даних контрактах та види франчайзингу. За розробленими схемами, враховуючи велику кількість факторів, в тому числі і фінансовий, ми маємо можливість точно оцінити привабливість франшизи для власної справи та багато іншого. У наш час величезна кількість підприємств працює на основі франчайзингових договорів. Франчайзерам вони допомагають вийти на міжнародний рівень, а франчайзі, без великих зусиль, зміцнити своє фінансове положення та захопити широке коло клієнтів. Для країн, на території яких розташовані франчайзі, це поява нових, і досить стабільних як у часі так і у фінансовому положенні платників податків, розширення підприємств великого кола напрямків діяльності з високими стандартами якості надання послуг.

Проте, довга історія, широка теоретична база та велика розповсюдженість не є достатніми для остаточного розповсюдження та закріплення франчайзингу як в національних, так і в світовій економіці. До теперішнього часу, навіть у країнах, де франчайзинг починав своє зародження не існує чіткого підкріплення теоретичних засад законодавчими. Лише в декількох країнах створено спеціальне законодавство щодо регулювання франчайзингових угод до, під час та після підписання контракту. У багатьох країнах створені лише окремі частини такого законодавства, а в більшості, франчайзинг регулюється окремими статтями господарського та цивільного кодексів, що досить часто на відображають повної сутності франчайзингового договору. Такий підхід створює проблеми для податкового визначення франчайзингових угод. Крім того незважаючи на досить довгу історію та широке розповсюдження франчайзинг є й досі не дуже відомим навіть у країнах, де він починав своє існування.

Для країн, що розвиваються, франчайзинг може стати дуже великим помічником у розвитку промислової та інших інфраструктур в тих областях, де науковий потенціал, та необхідні фінансові затрати не дозволяють розвиватися самостійно. Тут досить болючим питанням стає захист прав інтелектуальної власності. А, оскільки законодавчо не вирішено питання визначення франшизи, то і питання захисту доводиться відкладати на певний термін.

Проблеми, що постають навколо розвитку франчайзингу є глобальними, вони стосуються всіх економік, проте кожну окремо. Ще не було розроблено міжнародних правових аспектів з франчайзингу, які б не суперечили національному законодавству і до яких змогли б приєднатися всі країни. Такі кроки було здійснено лише на основі одного інтеграційного угрупування – ЄС, проте й досі в країнах-членах ЄС існує законодавство, що є основним по регулюванню питань фрачайзингових угод.

Вдосконалення процесу вводу дію франшизи в Україні.

Франчайзинг впевнено увійшов в розвиток як національних економік, так і міжнародного економічного простору. Він допомагає розширити міжнародні економічні зв’язки, піднімати потенціал економік через національні підприємства, що на основі франчайзингових договорів мають змогу впевнено розвиватися. Проте, як і в кожній сфері, у сфері франчайзингу також є свій підводні камені.

Парадокс, проте основним таким каменем є наша законодавча база, що, за своєї недосконалості, створює штучні перешкоди. У своїй сукупності такі перешкоди переростають у велику проблему, яку вдається вирішити лише добре обізнаним у юридичній справі фахівцям.

Робота автора має носити економічний характер, проте по ходу аналізу вона перетворилась на, майже, суто юридичний.

Розробка нових методів оподаткування франчайзингової діяльності дозволить уникнути розбіжностей, що виникають при вирахуванні суми податку на концесійну діяльність. Як було вказано вище, визначити точну суму прибутку від франчайзингової діяльності майже неможливо, тому часто виникають суперечки щодо тих чи інших нарахувань або їх відсутності.

Потрібно залатати ті дірки у законодавстві, що залишають незахищеним національного виробника перед франшизодавцем.

Включить определение видов франшиз, оно поможет в определении видов франчайзинговых договоров, используемых, прежде всего, в международном франчайзинге;

Необходимо унифицировать терминологии законопроектов и действующего законодательства при определении таких правовых институтов, как "нераскрытая информация", "ноу-хау" и конфиденциальная информация".

Установить четкие требования законодательства к сфере использования, оформлению и содержанию указанных институтов, что позитивно повлияет на лица, получившие в пользование информацию в качестве составляющей франшизы;

Законодательно возложить на франчайзера в некоторых случаях солидарной ответственности с франчайзи перед конечным потребителем.

Проте не тільки юридична сторона може бути тим фактором, що гальмує розвиток будь-якої сфери діяльності. Досить часто болючим питанням виступає наявність грошових коштів, необхідних для запуску підприємства, або відкриття власної справи. Як факт, необхідно навести такі цифри:

1. вартість франшизи в середньому коливається в межах 2.500 – 200.000 доларів США;
2. необхідні інвестиції можуть складати до 1.000.000 доларів США.

Такі цифри мають своє пояснення. Вартість самої франшизи зрозуміла (особа отримує одразу відомість, наявність клієнтів, розроблені та перевірені часом програми діяльності), проте залишається інвестиційна частина. Оскільки сама франшиза не передбачає передачу технічних засобів, наймання персоналу, оренду виробничих площ або спорудження власних, то інвестиційні затрати можуть зводити нанівець ідеї франчайзингу як такого.

Візьмемо, наприклад, ресторани швидкого харчування (фаст-фуд). Розглянемо мережу магазинів, що займаються продажем морозива «Баскін і Робінс». Франшиза коштує 300.000 доларів США, необхідні грошові кошти 650.000, загальна вартість проекту може сягнути 1.200.000.

Всім відомий ресторан швидкого харчування МакДоналдс:

1. вартість франшизи 100.000 – 175.000 доларів США;
2. вартість нового ресторану 466.000 – 955.500 доларів США;
3. додаткова плата за відкриття кожного нового ресторану 45.000 доларів США.

Середня рентабельність ресторанів складає 8%. За досить приблизними розрахунками середній чистий прибуток одного ресторану на рік 30.000 – 50.000 доларів США, а середній дохід – 570.000. Важче вирахувати суму податку, що сплачується державі, проте неважко здогадатись, що вона є чималою.

Досить прибутковий бізнес за умов, якщо необхідні кошти 600.000 – 1.200.000 доларів США є.

Проте лише невелика частина юридичних, і, тим більше, фізичних осіб мають таку суму грошей на рахунках.

В такому випадку кредитування, субсидії на франчайзингові договори з боку держави є досить необхідними. В довгостроковій перспективі такі підприємства є досить прибутковими для економіки самої держави. Як свідчить практика, такі підприємства можна віднести до найвищої групи надійності як в часі, так і в фінансовому становищі. А отже, вони є одними із самих надійних платників податків.

Зрозуміло, що питання розвитку франчайзингу необхідно вирішувати на національному рівні. Цей вид діяльності необхідно кредитувати в довгостроковому періоді, причому на пільговій основі. Впровадження пільгових цільових кредитів та пільгових податків (бажано введення єдиного пільгового податку на певний період) на період запуску дозволить збільшити, перш за все, внутрішній виробничий потенціал, розвинути систему обслуговування, підвищити якість. Так в Італії кожний новий франчайзі отримує від Італійської асоціації франчайзингу 50.000 ЄВРО, з яких 50% йде як грант і 50% - кредит під невеликий відсоток.

Максимум зусиль, направлених на розв’язання проблем франчайзингу дозволить Україні прискорити розвиток економічного потенціалу, збільшити кількість міжнародних зв’язків та вийти на якісно новий рівень, що тільки позитивно вплине на розвиток держави вцілому.

Проблеми та перспективи розвитку франчайзингу в Україні

Оскільки питання, що стосуються франчайзингу, не врегульовані законодавством України, підприємства часто підписують замість одного комплексного договору франчайзингу три або чотири окремих договори: на поставку сировини й матеріалів, обладнання, використання торгової марки, на надання послуг тощо. Такий поділ, з одного боку, допомагає уникнути помилок при нарахуванні податків і, як наслідок, штрафів, але, з іншого боку, він не дозволяє врахувати повністю всіх аспектів взаємовідносин партнерів у юридичному плані, що призводить до непорозумінь, розірвання договорів, пред'явлення претензій тощо.

З 01.01.2008 р. набрала чинності нова редакція Господарського кодексу України, який регулюють відносини сторін договору концесії, форми договору тощо.

Франчайзинг – це така форма організації бізнесу, за якої одне підприємство (франшизоодержувач) зобов'язується продавати продукт або послуги за заздалегідь встановленими іншим підприємством (франшизодавцем) законами й правилами ведення бізнесу.

В операції франчайзингу в якійсь мірі наявні елементи спільної діяльності, оскільки внаслідок спільних зусиль, спрямованих на підвищення ринкової вартості гудвілу й торгової марки, сторони отримують певний загальний господарський результат. Результатом успішних спільних зусиль є впізнаність імені франшизодавця й підвищення вартості торгової марки, що, відповідно, веде до збільшення прибутку партнерів (як приклад, літера М із золотистими смугами компанії МакДоналдс, що так відомий у всьому світі коштують, за оцінками експертів, приблизно 1,5 мільярди доларів США). При невдалій діяльності партнери ризикують разом, адже від погіршення ділової репутації зменшується прибуток обох сторін договору франчайзингу. Внесок франшизодавця в спільну діяльність - гудвіл, торгова марка, консультації, а внесок франшизоодержувача - сумлінна праця, реклама й інші дії, спрямовані на "розкручування" бренду. Тому вважається, що в періодичних відрахуваннях франшизоодержувача має місце до певної міри й частка прибутку, що отримується франшизодавцем від спільної діяльності.

У правильно складеному комплексному договорі франчайзингу елементи спільної діяльності мають другорядне значення. Виділити із загальної суми платежів частину, яку становлять плата за послуги або роялті, а яку - прибуток, майже неможливо. Та й не треба цього робити: для цього й винайдений комплексний договір франчайзингу, щоб нічого з нього не виділяти. У розвинених країнах держава створює спеціальні правила оподаткування операцій франчайзингу, тож нікому й на думку не спадає розбивати спільну діяльність на окремі складові. Але в Україні спеціальні правила оподаткування не встановлені, тому представники українських податкових органів намагаються іноді виділити елементи спільної діяльності з договору франчайзингу. Однак, за умови правильного складання договору франчайзингу, такі спроби заздалегідь приречені на невдачу, оскільки жоден експерт, який себе поважає, не візьметься визначити розмір прибутку, що отримується внаслідок спільної діяльності франшизодавця і франшизоодержувача.

Єдине, що може зробити податкова інспекція, - це подати в суд позов про визнання договору франчайзингу помилковим, тобто укладеним з метою приховання іншого договору (ст.235 ЦКУ). Але це вона може зробити тільки в тому випадку, якщо є підозра, що під договором франчайзингу насправді ховається договір про спільну діяльність. Тоді, у разі підтвердження судом хибної операції, можуть бути застосовані правила, що регулюють той договір, який сторони справді мали на увазі, у цьому випадку - договір про спільну діяльність.

Мотив для виявлення у них загальної господарської мети як пріоритетної у їх діяльності, а не супутньої, дають іноді самі партнери. Так, розбиваючи (не від хорошого життя) договори франчайзингу на кілька окремих договорів, вони в договорах купівлі-продажу, надання послуг або права користування торговою маркою неодноразово підкреслюють наявність спільних цілей, натякають на загальні ризики і вигоди, домовляються про єдину цінову політику. Використання в "розбитих" договорах термінології, властивої договору про спільну діяльність, наводить податкових інспекторів на думку про помилковість операції.

Тому якщо партнерам так уже необхідно показати загальну мету, щоб уникнути непорозумінь вони можуть на доповнення до інших договорів укласти ще й договір про спільну діяльність, в якому підкреслити нерозривний зв'язок між партнерами, звернути увагу на спільні дії, спрямовані на створення позитивного іміджу, ділової репутації. У такому договорі слід указати загальну мету - створення позитивної ділової репутації, встановити розмір внеску франшизодавця (гудвіл, ноу-хау тощо) й франшизоодержувача (витрати на рекламу, підвищення якості продукції тощо) й розділити ризики. Умови розподілу прибутку встановлюються відповідно до внеску кожної сторони в створення гудвілу й "розкручення" бренду.

Договір франчайзингу містить елементи ліцензійної угоди, договору про надання послуг, договору про спільну діяльність, договору купівлі-продажу, трудового договору тощо й не містить елементів представництва й агентських відносин.

Нерідко в договорах франчайзингу прямо вказується, що франшизоодержувач не має права встановлювати ціни нижче зазначених франшизодавцем. Зауважимо, що подібні розпорядження порушують принцип вільних цін, встановлений статтею 7 Закону України від 03.12.2005 р. №507-XII "Про ціни і ціноутворення": "Вільні ціни й тарифи встановлюються на всі види продукції, товарів і послуг, за винятком тих, за якими здійснюється державне регулювання цін і тарифів".

У сфері франчайзингу працюють не залежні одне від одного підприємства, які повинні конкурувати одне з одним, а угода сторін реалізовувати продукцію за єдиними цінами перешкоджає вільній конкуренції. Якщо Антимонопольний комітет України визнає дії сторін договору франчайзингу "антиконкурентними узгодженими діями", то порушники можуть бути оштрафовані згідно із Законом України від 11.01.2007 р. №2210-III "Про захист економічної конкуренції". Тому навіть якщо в контракті й міститься вимога про продаж товару за ціною, встановленою франшизодавцем, партнер не зобов'язаний її дотримуватися. У ч. 2 ст. 1122 нової редакції Цивільного кодексу України прямо вказується: "Умова договору концесії, відповідно до якої правовласник має право визначати ціну товару (робіт, послуг), передбачених договором, або встановлювати верхню або нижню межу цієї ціни, є недійсною".

Проте багато хто з експертів не заперечує, що франшизодавець може давати рекомендації щодо цінової політики, причому такі рекомендації можуть поширюватися тільки на фірмові товари або товари, що виробляються самим франшизодавцем. Що стосується всіх інших товарів і послуг, франшизодавець може тут хіба що надати допомогу в калькуляції.

Вимоги, передбачені в деяких договорах франчайзингу, встановлювати ціни на товари й послуги не нижче вказаних франшизодавцем, - незаконні, тому франшизоодержувач не зобов'язаний їх дотримуватися.

Відображення договору франчайзингу в податковому обліку є складним як для бухгалтера, так і для перевіряльників та консультантів. І причина цього - неврегульованість податкового законодавства. Тому керуватися доводиться загальними нормами, які не завжди підходять для тієї або іншої ситуації.

Наприклад, оплата за послуги франшизодавця відстрочена, розтягнута в часі, має неперіодичний характер і незрозуміло - коли оплата проводиться за вже надані послуги, а коли вона є передоплатою майбутніх послуг. Таке відбувається тому, що в операції франчайзингу не прийнято періодично підписувати акти наданих (виконаних) послуг. Оскільки вважається, що підписаний довгостроковий договір є зобов'язанням щодо виконання всього обсягу послуг, то й нелегко простежити, коли й у якому обсязі були надані послуги.

А франшизоодержувачу дуже важливо час від часу визнавати фактичне отримання послуг, оскільки його валові витрати збільшуються саме за датою фактичного отримання послуг (пп. 11.2.1 Закону про прибуток), а податковий кредит з ПДВ - за фактом отримання послуг (пп. 7.5.1 Закону про ПДВ). Франшизоодержувач зацікавлений у підписанні час від часу актів отриманих послуг з метою оптимізації оподаткування, тому що без актів йому доведеться чекати тільки моменту оплати, щоб збільшити свої валові витрати. При відмові франшизодавця періодично оцінювати передані послуги або при неможливості проведення такої оцінки обидві сторони будуть збільшувати валові витрати (валові доходи) й податковий кредит (податкові зобов'язання) з ПДВ відповідно до касового методу, тобто в момент списання (зарахування) грошових коштів на розрахунковий рахунок або в касу.

Інша проблема – відображення в податковому обліку франчайзингового первинного платежу. Нерідко, щоб уникнути зайвих причіпок з боку податкових інспекторів, бухгалтери відносять будь-який первинний платіж до нематеріальних активів, не аналізуючи склад франчайзингового пакета. Проте плата, наприклад, за пакет "обладнання (товар) плюс право користування торговою маркою" належить швидше до основних засобів (товарів), оскільки обладнання є основною складовою пакета.

Якщо ж франчайзинговий пакет - це комплект різних послуг, то платіж за нього неможливо віднести до валових витрат ні як роялті (якщо роялті - одна зі складових первинного платежу), ні як оплату за послуги. Такий франчайзинговий пакет є, по суті, передоплатою послуг на кілька років уперед, і в цьому випадку найбільш логічний шлях - справді віднести первинну плату до нематеріальних активів з нарахуванням амортизації рівномірно протягом терміну дії договору. Податкові органи зазвичай з розумінням ставляться до такого кроку; єдине, що бентежить обидві сторони, - то це вимога п. 1.2 Закону про прибуток відносити до нематеріальних активів об'єкти права власності платника податків. Але таку вимогу можна аргументувати так:

1. франчайзинговий пакет є предметом договору і придбавається у власність на термін, обумовлений в контракті. На відміну від матеріального об'єкта, франчайзинговий пакет, що складається з послуг, не треба повертати після завершення терміну дії договору франчайзингу: він просто припиняє існування, оскільки послуги не можуть бути ні повернені франшизодавцю, ні передані іншій особі;
2. пакет є довгостроковим активом, оскільки використовується франшизоодержувачем понад рік. Отже, він не може бути віднесений до валових витрат як поточний платіж.

Що стосується франшизодавця, то при отриманні первинного платежу він збільшує валові доходи за правилом першої події, оскільки дату фактичного отримання послуг без підписання актів отриманих (виконаних) послуг визначити майже неможливо.

Нерідко франшизодавець замінює первинний платіж або купівлею навчального примірника, або зобов'язанням купувати обладнання, сировину, матеріали у фірм, які йому називає франшизодавець. Розглянемо три приклади, взяті з проспектів і договорів франчайзингу, що пропонуються потенційним франшизоодержувачам російськими й українськими франшизодавцями, й проаналізуємо, як такі операції відображати в податковому обліку.

Приклад 1. Франшизоодержувач перераховує франшизодавцю 20000 грн. (ПДВ не враховуємо), які є не первинним внеском, а гарантією майбутніх закупівель товару за ціною, встановленою на момент підписання контракту. Загальна сума товарів, що поставляються в рамках договору франчайзингу, - 40000 грн.

Франшизодавець страхує себе від підвищення ціни на товар, вносячи в договір франчайзингу елемент форвардного контракту. Він вказує дату поставки, узгоджує заздалегідь ціну на товар, яку не можна змінити надалі, а для гарантії купівлі вимагає внести певну суму грошей.

Оскільки форвардна операція є саме елементом договору франчайзингу, а не оформлена окремим стандартним документом, вона не може бути предметом купівлі-продажу, тобто товаром. Власне, деривативи в операціях з їх випуску й погашення не вважаються товаром, навіть якщо вони оформлені у вигляді окремого стандартного документа (п. 1.6 Закону про прибуток), і отже, норми п. 7.6 Закону про прибуток на такі деривативи не поширюються .

Тому франшизоодержувач відображає цю операцію в порядку, передбаченому для звичайної торгової операції. Сума в розмірі 20 тис. грн. являє собою передоплату за товар і відноситься до валових витрат як перша подія - перерахування грошових коштів з розрахункового рахунка франшизоодержувача за товар.

Приклад 2. ЗАТ пропонує потенційним франшизоодержувачам придбати "під ключ" фітнес-клуб. Франчайзинговий пакет "бізнес під ключ" містить:

* пошук офісного й складських приміщень;
* послуги з реєстрації, постановки на податковий облік, інші юридичні дії, що супроводжують відкриття;
* рекрутингові послуги, комплексний добір персоналу, його оцінка, тестування, рекомендації на кожного кандидата й перевірка його благонадійності;
* проведення маркетингового дослідження, що характеризує стан ринку конкретного продукту;
* проведення конкурентної розвідки й заходів бенч-маркетингу;
* організацію медіа-планування (функція рекламного агентства), добір найбільш оптимальних носіїв для реклами й організацію рекламного процесу;
* організацію поставок товару, сировини й послуг; довгострокові контракти на поставку зі спеціальними пропозиціями й знижками від конкретних постачальників, здатних забезпечити "якість бренду" й підтримку початківців у бізнесі.

Тут ідея франчайзингу реалізована, як кажуть експерти, "з вивороту". Замість того щоб самостійно реєструвати підприємство, шукати постачальників, добирати персонал тощо, франшизоодержувач при купівлі "під ключ" фактично купує готовий бізнес. При цьому у франшизодавця може виникнути бажання застосувати пп. 3.2.8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", що звільняє від сплати ПДВ операції з продажу сукупних валових активів (СВА).

Однак є дві умови, які не дозволяють ідентифікувати продаж "бізнес під ключ" з продажем СВА:

1. під продажем СВА розуміється продаж підприємства як окремого об'єкта підприємництва;
2. підприємство-покупець придбаває права й обов'язки (є правонаступником) підприємства, яке продає такі активи.

Як бачимо, під продажем СВА мається на увазі передача діючого підприємства від одного власника до іншого. Незважаючи на те, що за франчайзинговим договором передається навіть частина гудвілу, тут немає явищ зміни власника (реєстрація підприємства проводиться відразу на ім'я франшизоодержувача як першого власника підприємства) і правонаступності. Тому в податковому обліку при продажу бізнесу "під ключ" ПДВ нараховується на загальних підставах, оскільки такий продаж є, по суті, продажем франчайзингового пакета послуг, а не СВА.

Приклад 3. Франшизодавець - російська фірма на початковому етапі вимагає від партнера - франшизоодержувача придбати навчальні комплекти відповідних програмних продуктів (not for resale - не для перепродажу) для підготовки фахівців, які будуть займатися впровадженням цих програмних продуктів.

Звертаємо увагу, що купівля навчальної програми проводиться до підписання договору франчайзингу, "на початковому етапі", як сказано у проспекті. Тому відображення в податковому обліку цього придбання залежатиме від профілю підприємства. Якщо платник податків до купівлі навчальної програми займався розробкою комп'ютерних програм, дилерськими (агентськими) послугами й іншими подібними видами діяльності, то навіть якщо договір франчайзингу й не буде згодом підписаний, завжди можна обґрунтувати мету такої купівлі як вивчення програми конкурента, навчання для підвищення кваліфікації власних працівників і навіть як маркетингове дослідження.

Якщо ж до моменту купівлі навчальної програми підприємство займалося цілком іншими видами діяльності, наприклад продажем дитячого харчування, то неможливо показати зв'язок навчальної програми з господарською діяльністю підприємства. Таким платникам податків слід відкласти віднесення витрат на придбання навчальної програми до валових витрат до підписання договору. Після підписання договору франчайзингу навчальна програма відноситься до основних засобів 4-ї групи як програмне забезпечення для ЕОМ, призначене для використання в господарській діяльності протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів, оскільки договори франчайзингу зазвичай довгострокові.

Якщо програму мають намір використовувати менше року, то вона списується на валові витрати як МШП відповідно до пп. 5.2.1 і п. 5.9 Закону про прибуток.

Після укладення договору франчайзингу партнер повинен підтвердити кваліфікацію своїх фахівців, атестувавши їх у фірмі-франшизодавці (два фахівці з кожного програмного продукту). За кожну атестацію сплачується по 50 у. о.

Франшизодавець використовує в договорі пов'язані з професійною підготовкою і перепідготовкою співробітників терміни "атестація" і "підтвердження кваліфікації". Атестація - це дії, що включають перевірку теоретичних, технологічних і практичних знань і навичок фахівця, складання протоколу за результатами перевірки і оформлення кваліфікаційного посвідчення. Атестації проводяться відповідними навчальними закладами, що мають державну ліцензію, кваліфікаційними комісіями, Вищими кваліфікаційними комісіями й іншими інститутами, що діють у рамках повноважень, наданих їм відповідними нормативними документами, законами, положеннями, інструкціями тощо. Стаття 30 Закону України "Про освіту" встановлює такі освітньо-кваліфікаційні рівні: кваліфікований робітник; молодший фахівець; бакалавр; фахівець, магістр. Положення про освітні й освітньо-кваліфікаційні рівні (ступенева освіта) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Підпункт 5.4.2 Закону про прибуток встановлює обмеження на витрати платника податків, пов'язані з професійною підготовкою і перепідготовкою осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податків. Порядок професійної підготовки і перепідготовки й розміри витрат на такі цілі встановлюються Кабінетом Міністрів України. До валових витрат витрати з підготовки й перепідготовки можуть бути віднесені лише в тому разі, якщо навчання проводиться в українських навчальних закладах.

Оскільки в цьому випадку атестацію проводить російська виробничо-торгова фірма, і навіть не установа освіти, то немає жодних підстав для включення витрат на атестацію і підтвердження кваліфікації працівників такою фірмою до валових витрат.

Але це не означає, що витрати на навчання франшизоодержувача не можуть бути віднесені до валових витрат взагалі. Просто треба уникати в договорі франчайзингу гучних слів і термінів, пов'язаних з освітою. Навчання навичок поводження з продукцією франшизодавця, правил ведення бізнесу тощо називається наданням відповідних послуг і не має нічого спільного з системою освіти, кваліфікаціями, атестаціями, підготовкою і перепідготовкою кадрів. Після закінчення навчання найбільше, що може видати франшизодавець, - це свідоцтво про проходження курсу.

Згодом партнер-франшизоодержувач щокварталу платить по 100 у.о. за право використання торгової марки франшизодавця у своїй діяльності, а також за рекламну, технологічну й методичну підтримку.

Незважаючи на те що до періодичних платежів входить користування торговою маркою, платіж не може бути ідентифікований як роялті. Операція підлягає оподаткуванню в порядку, передбаченому законодавством України для імпорту послуг.

Франчайзинг - нова маркетинг-концепція для України. Але поширюється він щораз швидшими темпами, й відрадно, що франшизодавцями все частіше стають резиденти України.

Традиційно франчайзинг охоплює такі галузі, як громадське харчування (fast food, кафе на колесах, піцерія, морозиво), торгівля (супермаркети, бутики, спеціалізовані магазини) й сфера послуг (послуги зв'язку, авторемонт, фотодрук, консалтингові й консультаційні служби, салони здоров'я і краси, хімчистка). Поступово франчайзинг завойовує й інші сфери української економіки: виробництво й складання комп'ютерів, продаж комплектуючих до комп'ютерів, комплексів автоматизації бухобліку, документообігу й діловодства, нафтовий бізнес, поліграфію, відео прокат, програмне забезпечення бізнесу, школи іноземних мов, готельне господарство, розробку й будівництво функціональних споруд тощо.

Перспективи правового регулювання франчайзингу в Україні

На сьогоднішній момент в Україні існує два кодекси й законопроект, що припускають регулювання франчайзингових відносин. Це:

1. Господарський кодекс України, що регулює франчайзингові правовідносини в главі 36 «Передача для використання в підприємницькій діяльності виключних прав (комерційна концесія)».
2. Цивільний кодекс, що регулює франчайзинговіе відносини в главі 76 «Комерційна концесія»
3. проект закону «Про франчайзинг», підготовлений Кабінетом Міністрів України, що на цей момент пройшов перше читання у Верховній Раді України й, поки, так і залишився проектом.

Незважаючи на наявність трьох різних законопроектів, всі вони, як не дивно, практично однаково припускають регулювати франчайзингові правовідносини в Україні.

Проект ЗУ «Про франчайзинг» визначає франчайзинг як «підприємницьку діяльність, по якій на договірній основі одна сторона (правовласник) зобов'язується передати іншій стороні (користувачеві) за винагороду на певний строк або без такий комплекс виключних прав по використанню знака для товарів і послуг фірмового найменування, послуг, технологічного процесу й (або) спеціалізованого встаткування, ноу-хау, комерційної інформації, охоронюваної законом, а також інші передбачені договором об'єкти виключних прав».

Господарський кодекс України передбачає практично подібне визначення франчайзингового договору.

Незважаючи на бажання досить жорстко регулювати франчайзингові правовідносини, жоден із трьох законопроектів не пред'являє яких-небудь вимог до розкриття інформації про франшизу до підписання франчайзингового договору. Законопроекти лише передбачають, що після підписання франчайзингового договору франчайзер повинен повідомити франчайзі про основні аспекти франшизи. Тобто під час підписання франчайзингового договору або, як ми можемо сказати, придбанні франшизи, франчайзі, практично, нічого про неї не знає. Із цього погляду франчайзі зовсім не захищений від можливого шахрайства з боку деяких несумлінних франчайзерів.

Як було сказано, законодавець припускає жорстко регулювати франчайзингові відносини. У якій формі відбувається таке регулювання?

Законодавець визначив досить тверді вимоги до форми договору. По-перше, договір повинен бути зроблений у писемній формі. По-друге, законодавець припускає багаторазову реєстрацію франчайзингового договору в органах виконавчої влади. Так, нікого не дивує вимога законодавця зареєструвати франчайзинговий договір у патентному відомстві. Дана вимога є слідством вимог про реєстрації договорів на надання в користування об'єктів інтелектуальної власності й спрямована на захист інтелектуальної власності власника такого об'єкта. Також законодавець ставить за обов'язок сторонам франчайзингового договору зареєструвати його в органах реєстрації підприємців. Причому, законодавець указує, що така реєстрація договору обов'язкова не тільки після його висновку, але й у випадку внесення яких-небудь змін у договір або дострокове припинення договору. Слідством відсутності зазначеної реєстрації є визнання договору недійсним.

Відкритим залишається питання, чи належні проходити подвійну реєстрацію всі види договорів, опосередковуючи франчайзинг. Як відомо, франчайзингові договори розділяються на рамкові й, властиво, франчайзингові. Франшиза передається тільки по франчайзинговим договорах. Рамковим договором передбачається лише, що при настанні певних умов може бути укладений франчайзинговий договір. Якщо зобов'язання про реєстрації франчайзингових договорів є умовою надання франчайзеру державного захисту у випадку порушення будь-якою особою його прав на інтелектуальну власність, чи є доцільної реєстрація рамкових франчайзингових договорів, по яких право користування об'єктами інтелектуальної власності не передається. Якщо рамковий договір, що не має у своїй назві терміна "франчайзинговий", проте стосовний до франчайзингу, не буде зареєстрований, чи буде це порушенням вимоги про форму франчайзингового договору? Закони не дають відповідей на ці питання.

Цікаве відношення законодавця до продовження франчайзингового договору. Всі два законопроекти обмежують волю сторін за умовами висновку нового франчайзингового договору "не менш сприятливими для франчайзі, чим умови договору, що припинив свою дію". Таким чином, наприклад, франчайзер не зможе укласти новий франчайзинговий договір, що передбачав би більший розмір франчайзингового винагороди, чим той, що був погоджений раніше. Або у випадку посилення конкуренції, франчайзер не зможе висувати більше тверді вимоги, наприклад, до персоналу франчайзи, тому що це може розглядатися франчайзі або органом, що реєструє франчайзинговый договір, як установлення менш сприятливих для франчайзі умов. Відмова франчайзера від продовження франчайзингового договору із франчайзі, згідно законопроектів, буде мати наслідком для франчайзера заборона висновку аналогічного франчайзингового договору з іншими франчайзі, якщо дія таких нових франчайзингових договорів буде поширюватися на ту ж територію, на якій мав дію припинений договір.

Безумовно, таке формулювання заборони порушує питання щодо визначення "аналогічного франчайзингового договору". Чи є у виді абсолютно однаковий договір зі схожими положеннями? Якщо так, то досить викреслити які-небудь положення, або додати трохи нових, змінити розмір франчайзингового винагороди й новий договір не буде аналогічним до попереднього. У випадку такого трактування поняття "аналогічний договір" франчайзер зможе укладати нові франчайзингові договори з дією на тій же території, що й раніше, не порушуючи зазначеної норми закону. У такому випадку встає питання, хто буде вирішувати, чи є новий ув'язнений франчайзинговий договір аналогічним попередній?

Висновок франчайзингового договору, як зазначено вище, підлягає реєстрації в органах реєстрації підприємців, чи Належний франчайзер повідомити органу, що франчайзинговий договір, що подається на реєстрацію, укладений після припинення попереднього франчайзингового договору з іншим франчайзи? Чи належний франчайзер повідомляти "старому" франчайзі про висновок нового договору з іншим франчайзі? Беручи до уваги відсутність поняття "аналогічний договір" у законопроектах, що реєструє орган може трактувати будь-які франчайзингові договори, що укладають певним франчайзером, як аналогічні, якщо в основу визначення поняття "аналогічний" покласти визначення предмета договору: будь-який франчайзинговий договір франчайзера стосується продажу його товарів під його торговельною маркою й по його маркетинговому плані, системі або ноу-хау. Таким чином, навіть уклавши договір з новими положеннями, франчайзер не уникне можливості підведення нового договору під поняття "аналогічного старому франчайзинговому договору". Зазначене може привести, на думку автора, до ситуації, коли для реєстрації франчайзингового договору франчайзеру прийде звертатися в суд з позовом про спонуку реєстраційного органа здійснити реєстрацію договору. У такому випадку суд буде визначати, розглядати новий договір як аналогічний старому або як новий відмінний договір.

В основі концепції регулювання франчайзингу в Україні лежить не тільки Модельний Цивільний Кодекс для країн СНД, але й Постанова Європейської комісії № 4087/88 від 30 листопада 2008 «Про застосування статті 85(3) Договору до категорій франчайзингових договорів», що припинило свою дію 1 червня 2009 м, далі Постанова 4087.

Законопроекти, так само як і Постанова 4087, окреслюють види обмежень, які можуть добровільно накладати на себе сторони франчайзингових договорів, і які не будуть уважатися порушеннями антимонопольного законодавства України. У цьому зв'язку важливо розглянути коротенько антимонопольне законодавство України й, у першу чергу, Закон України "Про захист економічної конкуренції", що набув чинності 22 березня 2010 року. Насамперед, слід зазначити, що цей закон є, по своїй суті, аналогічним антимонопольному законодавству Європейського співтовариства.

По-друге, зазначений закон визначає:

1. перелік анти конкурентних погоджених дій, які відповідають стандартам, установленим у ЄС;
2. визначає угоди de minimis;
3. установлює критерії дозволених анти конкурентних погоджених дій, завдяки яким укладені суб'єктами господарювання договори не будуть порушувати антимонопольного законодавства України;
4. передбачає право Антимонопольного комітету України встановлювати дозволені види обмежень анти конкурентних погоджених дій.

До дозволених анти конкурентних погоджених дій закон "Про захист економічної конкуренції" відносить обмеження прав сторін і господарської діяльності однієї зі сторін угоди, який передається право інтелектуальної власності на об'єкт або право використання об'єкта інтелектуальної власності по строку й території дії користування таким об'єктом, а також виду діяльності, сфери використання й мінімального обсягу виробництва.

Види зазначених обмежень є характерними для франчайзингових договорів. Віднесення таких видів обмежень до дозволених погоджених дій дозволяє суб'єктам господарювання укладати франчайзингові договори, не порушуючи при цьому антимонопольного законодавства України.

Беручи до уваги право, надане законом Антимонопольному Комітету України, можна чекати, що Антимонопольний комітет України, так само як і Європейській Комісії, визначить типові вимоги до погоджених анти конкурентних дій сторін франчайзингових договорів, прийнявши відповідні "блокові виключення".

Таким чином, у випадку прийняття Антимонопольним Комітетом України блокових виключень відносно франчайзингових договорів, в Україні будуть діяти два документи, які регулюють ті самі правовідносини сторін франчайзингового договору. При цьому слід зазначити, що надавані законопроектами право обмеження не дає відчуття стабільності сторонам франчайзингового договору, оскільки: "Обмежувальні умови можуть бути визнані недійсними на вимогу антимонопольного органа або іншого зацікавленої особи, якщо ці умови з урахуванням стану відповідного ринку й економічного стану сторін суперечать антимонопольному законодавству". Таким чином, при певному розвитку ринку Антимонопольний комітет України може прийняти норми, які будуть, фактично, скасовувати або розглядати як недозволені дії сторін договору, дозволені законопроектами. Таким чином, може виникнути ситуація, коли норми прийнятого закону будуть відсилати до спеціального антимонопольного законодавства, а спеціальне антимонопольне законодавство - буде забороняти норми, дозволені законопроектом.

К числу інших проблемних аспектів передбачуваного регулювання франчайзингу в Україні варто віднести:

1. відсутність визначення видів франшиз, що спричиняє відсутність визначення видів франчайзингових договорів, використовуваних, насамперед, у міжнародному франчайзингу;
2. відсутність уніфікованої термінології законопроектів і чинного законодавства при визначенні таких правових інститутів, як "нерозкрита інформація", "ноу-хау" і конфіденційна інформація". Відсутність чітких вимог законодавця до сфери використання, оформленню й утримуванню зазначених інститутів, що негативним образом вплине на обличчя, що одержали в користування інформацію в якості складової франшизи;
3. включення до складу франшизи елементів, які по визначенню не можуть бути передані в користування. Мова йде про передачу в користування ділової репутації франчайзера. Тобто ділова репутація франчайзера розглядається як один з об'єктів інтелектуальної власності, які передаються за договором франчайзингу. Фактично ж, як ми розуміємо, що мова йде про асоціювання споживачем підприємств франчайзі з підприємствами франчайзера й всієї франчайзингової мережі. Тобто, почавши підприємницьку діяльність по системі франчайзера, франчайзі виявляється під парасолькою ділової репутації франчайзера й це дає йому можливість вести прибуткову діяльність із перших моментів свого функціонування. Проте, "бути під парасолькою ділової репутації" не означає використання ділової репутації;
4. покладання на франчайзера в деяких випадках солідарної відповідальності із франчайзі перед кінцевим споживачем.

Вище ми торкнулися лише деяких проблемних аспектів регулювання франчайзингу в Україні, не стосуючись проблеми відсутності однакової франчайзинговой термінології, проблеми визначення франшизи й франчайзингового договору, відсутності визначення майстер франчайзингового договору тощо. При наявності такої кількості проблем, яке буде відношення закордонних франчайзеров, що володіють зрілими й відомими франшизами, до експлуатації їх франшиз на території України?

По-перше, слід зазначити, що очевидно, Україна приєднається до числа країн, які розглядаються франчайзерами як негативні приклади регулювання франчайзингу.

По-друге, і франчайзери й франчайзі будуть шукати способи уникнути обтяженого регулювання франчайзинговых правовідносин і такі способи є. Згідно законопроектів, франшиза є комплексом виключних прав на об'єкти інтелектуальної власності, які передаються в користування. На тлі такого визначення франшизи й опосередковано через неї франчайзингового договору, цікаво зрівняти поняття франчайзингового й ліцензійного договорів.

Порівняння визначення франчайзингового й ліцензійного договорів дозволяє дійти висновку, що за ліцензійним договором передається право користування одним об'єктом інтелектуальної власності, у той час як по франчайзинговому договорі передається право використання декількох ("комплексу") об'єктів інтелектуальної власності. Якщо поняття ліцензійного й франчайзингового договору, фактично, розглядаються як тотожні, у чому зміст поділу регулювання цих двох видів договорів у законодавстві України? Якщо розглядати ліцензійний і франчайзинговий договори як тотожні види договорів, яким образом відрізнити франчайзинговий договір від ліцензійного? Відсутність чітких розходжень між цими двома видами договорів може привести до того, що франчайзингові по суті правовідносин будуть називатися ліцензійними.

Поіменування франчайзингового договору ліцензійним дасть можливість сторонам франчайзингового договору уникнути процедури реєстрації в органі, що реєструє, а також уникнути наступної реєстрації франчайзингового договору у випадку внесення в нього яких-небудь змін. Відпаде необхідність з'ясування чи аналогічний новий франчайзинговий договір попередньому, укладеному з іншим франчайзі, відпаде можливість підведення франчайзера під заборону протягом 3 років укладати новий франчайзинговий договір.

Зовсім очевидно, що зазначені проблемні питання вимагають свого рішення й це рішення повинне бути знайдене або зараз шляхом внесення відповідних змін і доповнень у закон, що вступив у чинність, що буде регулювати франчайзингові відносини.

1. контрактними, а отже сприятиме розвитку ділових відносин у сфері франчайзингу на майбутніх стадіях.
2. Законодавчо встановити методи, що застосовуються для оподаткування даного виду діяльності. Правильно розроблений закон дозволить запобігти необхідності укладання угод про уникнення подвійного оподаткування та необхідності розкладання франчайзингової угоди на елементи (якщо вважати за ліцензійну) для встановлення відповідних методів оподаткування.

**Література**

1. Хатнюк В.С. – Фінанси підприємства – К. -2005.
2. Матвієнко В.П. – Фінанси – К. – 2003.
3. Головін А.П. Фінансове прогнозування. – К. – 2001.
4. Фінанси України – нвж – журнал - №2-13 2009.