

УДК: 657.1:332.872

ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІК ПОДАТКІВ

НАДІЯ ГУРА,
доктор екон. наук,
професор Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка

У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ В КОНТЕКСТІ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

У статті розкрито особливості оподаткування підприємств житлово-комунального господарства в сучасних умовах, порядок визначення податків та відображення їх в обліку.

Ключові слова: підприємства житлово-комунального господарства, пільги в оподаткуванні, цільове фінансування.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Особливості діяльності підприємств житлово-комунального господарства (ЖКГ), складу їх доходів та витрат обумовлюють певні особливості оподаткування, зокрема пов'язані з отриманням різних видів цільового фінансування (дотації, субсидії малозабезпеченим громадянам, відшкодування пільг окремим категоріям громадян, субвенції, фінансування ремонтів, благоустрою, підготовки до осінньо-зимового періоду тощо) та наявністю окремих пільг в оподаткуванні. Крім того, невизначеність на законодавчому рівні окремих питань відображення операцій з обслуговування житлового фонду та інших основних засобів, отриманих підприємствами ЖКГ від органів місцевої влади, призводить до низки проблем відображення в обліку та оподаткуванні операцій, пов'язаних із цими основними засобами.

Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) [1] підтвердило окремі особливості оподаткування підприємств ЖКГ і водночас викликало проблеми, які необхідно вирішувати бухгалтерам цієї галузі.

Метою статті є розкриття особливостей визначення підприємствами ЖКГ розміру податків і зборів в сучасних умовах та надання роз'яснень щодо проблемних питань оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У ПКУ надано визначення *термінам*, пов'язаним з житлово-комунальним господарством. Так, за пп. 14.1.59 ПКУ *житлово-комунальні підприємства* (для застосування щодо збору за спеціальне використання води) – це суб'єкти господарювання,

які безпосередньо виробляють, створюють та/або надають житлово-комунальні послуги.

У пп. 14.1.185 визначено термін *«постачання послуг»*, у пп. 14.1.16 подано нове визначення дотації, тепер їх називають *«виробнича дотація з бюджету»* – це фінансова допомога з боку держави, що надається суб'єкту господарювання на безповоротній основі з метою зміцнення його фінансово-економічного становища та/або для забезпечення виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. Проте слід зазначити, що заміна сталого терміна «дотації» на новий не зовсім відповідає економічному змісту цієї категорії та іншим нормативним актам.

Крім того, у пп. 14.1.129 визначено різні об'єкти житлової нерухомості, серед яких житлові будинки, квартири, садові та дачні будинки.

Серед *пільг в оподаткуванні*, наданих підприємствам житлово-комунального господарства згідно з ПКУ, треба зазначити такі.

1. Податок на додану вартість у разі постачання житлово-комунальних послуг населенню (а також ЖЕКам і бюджетним установам) згідно з пп. 187.10 визначають за касовим методом (визначення якого наведено в пп. 14.1.266). Ця норма діяла і раніше, але як тимчасова, тепер її визначено як постійну.

2. Як і раніше, діє правило, згідно з яким датою виникнення податкових зобов'язань з *ПДВ* у разі постачання товарів/послуг з оплатою за *рахунок бюджетних коштів* є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі (пп. 187.7). Зокрема, у разі отримання з бюджету цільового фінансування, яке підлягає оподат-

куванню ПДВ, зобов'язання з цього податку виникає при отриманні коштів (далі ми розглянемо порядок визначення податкового зобов'язання з ПДВ за різними видами цільового фінансування).

Відповідно в бухгалтерському обліку субрахунки

643 та 644 використовують у ЖКГ не так, як в інших галузях: ПДВ відображують на цих субрахунках у момент нарахування заборгованості населення і бюджету, а списують з них на субрахунок 641/ПДВ при отриманні коштів (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПДВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖКГ
ПРИ РОЗРАХУНКАХ З НАСЕЛЕННЯМ І БЮДЖЕТОМ**

Зміст операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Нараховано квартирну плату, оплату комунальних послуг населенням	300 000	36	703
Списано ПДВ	50 000	703	643
Надійшла оплата від населення	264 000	311	36
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	44 000	643	641/ПДВ
Нараховано відшкодування пільг, субсидій одночасно визнано дохід	60 000	64 (377) 48	48 703
Списано ПДВ за субсидіями і пільгами	10 000	703	643
Надійшло відшкодування пільг, субсидій	54 000	311	64 (377)
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	9 000	643	641/ПДВ

Значна частина цільового фінансування не оподатковується податком на додану вартість, оскільки у разі отримання такого фінансування (дотації, субвен-

ції, фінансування ремонтів тощо) не здійснюється надання послуг, тобто не виникає об'єкта оподаткування ПДВ (докладніше це розкрито у табл. 2).

Таблиця 2

**ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВИЗНАННЯ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ
В ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

Вид цільового фінансування	Оподаткування		Порядок включення до доходу у бухгалтерському обліку (П(С)БО 15 «Дохід»)
	Включення до доходу для оподаткування податком на прибуток (п. 137.2 ПКУ)	ПДВ (ПКУ, розділ V)	
Субсидії, пільги, фінансування без визначення умов витрачання	Включається до доходу при отриманні коштів (п. 137.2.2)	Сплачується ПДВ за датою надходження коштів (п. 187)	Включаються до доходу при нарахуванні (п. 19)
Дотації	Включаються до доходу при отриманні коштів (п. 137.2.2)	Не оподатковується ПДВ (п. 185.1)	Не робиться запис з нарахування, до доходу включаються при отриманні (п. 16)
Фінансування ремонтів, підготовки до зими тощо	Включається до доходу при витрачання коштів (п. 137.2.3)	Те саме	Визнається доходом при витрачання коштів у сумі витрачених коштів (п. 17)
Фінансування капітальних вкладень	Визнається дохід при нарахуванні амортизації в сумі нарахованої амортизації (п. 137.2.1)	» »	Визнається дохід при нарахуванні амортизації (п. 18)

3. Житлово-комунальні підприємства до ставок збору за спеціальне використання води згідно з пп. 325.9 застосовують коефіцієнт 0,3.

4. У частині оподаткування податком на прибуток для підприємств ЖКГ запроваджено нову тимчасову пільгу – до 2014 р. доходи від надання житлово-комунальних послуг визнаються за датою надходження коштів (розд. XX, підрозділ 4, п. 13). Надання цієї пільги обумовлено недоліками законодавчого забезпечення прав підприємств ЖКГ на

отримання оплати за свої послуги – частина населення оплачує їх несвоєчасно або не оплачує взагалі протягом тривалого періоду.

З точки зору бухгалтерського обліку застосування зазначеної пільги призводить до значної додаткової роботи бухгалтерів ЖКГ, тому що витрати на придбання товарів, робіт, послуг у складі собівартості реалізації житлово-комунальних послуг треба визнавати тільки у сумі фактично сплачених за них коштів. Тобто витрати на придбані матеріали, робо-

ти і послуги необхідно визнавати в сумі, пропорційній сумі визнаного доходу. З цією метою на підприємствах ЖКГ можуть відкривати окремі субрахунки третього порядку або відображувати визнані й невизнані витрати окремо в аналітичному обліку. Звертаємо увагу, що нарахована заробітна плата, єдиний соціальний внесок, витрати на відрядження та всі інші витрати визнаються в повному обсязі.

Розглянута пільга не поширюється на платників податку – ліцензіатів з постачання електричної та/або теплової енергії.

Суттєвих змін за ПКУ зазнав порядок визначення об'єкта оподаткування *податком на прибуток* – він тепер визначається за правилами бухгалтерського обліку з певними відмінностями і скасоване саме поняття «податковий облік». Цей порядок був описаний у № 5 журналу «Бухгалтерський облік і аудит» за 2011 р., тому тут ми зупинимось тільки на окремих ключових моментах і останніх змінах.

Прибуток до оподаткування визначають як різницю між доходами підприємства, визначеними за правилами бухгалтерського обліку за датою нарахування, та собівартістю реалізованих товарів, робіт послуг й іншими витратами. Стосовно інших витрат найпроблемнішими стали *загальновиробничі витрати* – за ПКУ їх не було включено до собівартості, а визначено як інші витрати у повному обсязі.

Оскільки в бухгалтерському обліку змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати включалися згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [2] до собівартості виготовленої продукції, наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 було внесено зміни до П(С)БО (зокрема, пп. 11.1 П(С)БО 16) щодо можливості для підприємств або використовувати існуючу систему відображення цих витрат, або обирати порядок, який відповідає ПКУ, тобто включати до собівартості тільки прямі витрати.

Проте Законом України № 3609-VI від 07.07.2011 р. внесено зміни до пп. 138.8 ПКУ, за якими до **собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг** крім прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів **включено також «загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку»**. Після цього шостому абзацу пп. 11.1 П(С)БО 16 повернено попередню редакцію, тобто на сьогодні змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати відносять до собівартості виготовленої

продукції (робіт, послуг) і в бухгалтерському обліку, і з метою оподаткування.

Найсуттєвіші особливості оподаткування підприємств ЖКГ пов'язані з такими об'єктами обліку, як цільове фінансування та основні засоби.

Порядок визнання доходів у разі отримання коштів *цільового фінансування* розкрито у пп. 137.2 ПКУ. Цей порядок визначається не за принципом нарахування, він відповідає правилам бухгалтерського обліку, викладеним у пп. 15–19 П(С)БО 15 «Дохід» [3]. Виняток становить визнання доходу від субсидій і пільг, щодо яких виникає тимчасова різниця між доходом в бухгалтерському обліку та доходом до оподаткування, яку необхідно відображувати у звітності.

Порядок включення різних видів цільового фінансування до доходу в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, а також порядок оподаткування ПДВ наведено в табл. 2.

Однією з найбільших проблем діючого раніше в Україні податкового обліку була необхідність вести фактично два різні обліки основних засобів, включаючи їх групування, методи та строки нарахування амортизації тощо. ПКУ ці проблеми скасовано, залишилися лише ті відмінності в обліку основних засобів (ОЗ), які пояснюються об'єктивними причинами.

Порядок визначення *витрат на амортизацію необоротних активів* змінився кардинально – вона тепер нараховується за правилами бухгалтерського обліку за винятком кількох відмінностей. Як і раніше, не підлягають амортизації житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою, за якими в бухгалтерському обліку амортизація нараховується з одночасним визнанням доходу, тобто з нульовим фінансовим результатом:

Д-т 97 – К-т 131;

Д-т 42, 40 – К-т 74.

Основна відмінність з бухгалтерським обліком, пов'язана з необоротними активами, полягає в такому:

- за ПКУ не підлягають амортизації невикористані основні засоби (ОЗ);
- дооцінку ОЗ здійснюють, як і раніше, на частину індексу інфляції, яка перевищує 110 %;
- витрати на ремонт відносять до витрат у розмірі не більше ніж 10 % вартості основних засобів.

Проте стосовно останнього пункту до п. 14 П(С)БО 7 [4] внесено зміну, згідно з якою витрати на ремонт можна в бухгалтерському обліку враховувати в такому самому обсязі, що й з метою оподаткування: **«Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, по-**

в'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством».

У ЖКГ досить часто мають місце операції безоплатного отримання основних засобів – житлових будинків, мереж, насосних станцій, об'єктів зовнішнього благоустрою (як правило, від органів місцевої влади). Ці об'єкти не є власністю підприємств ЖКГ, а обліковуються у них на балансі. Якщо у документах на передачу цих ОЗ не визначено, що вони зараховуються до складу статутного капіталу підприємства ЖКГ, то при зарахуванні цих об'єктів ОЗ на баланс їх включають до додаткового капіталу – кредит рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

На жаль, не зазнав змін порівняно з попередніми законами пункт ПКУ, який стосується невключення до складу доходів вартості безоплатно отриманих основних засобів (*п. 136.1.16*) у разі їх отримання за рішенням центральних органів виконавчої влади та у разі отримання спеціалізованими експлуатаційними підприємствами об'єктів енерго- та водопостачання, газо- і теплозабезпечення, каналізаційних мереж за рішенням місцевих органів виконавчої влади. Для деяких місцевих податкових органів це є аргументом для включення до складу доходів отриманих підприємствами ЖКГ полігонів, мереж та інших споруд.

Проте ці основні засоби передаються підприємству ЖКГ не у власність, а у господарське відання, і його доходом бути не можуть, оскільки залишаються власністю територіальної громади; місцеві органи влади можуть передати ці основні засоби іншому підприємству.

Суттєвим для ЖКГ є пп. 146.1, згідно з яким вартість ремонту або поліпшення основних засобів, **отриманих безоплатно** або в оперативний лізинг (оренду), відображується як окремий об'єкт ОЗ, на який нараховується амортизація.

Тобто у разі ремонту або поліпшення отриманих безоплатно ОЗ на суму такого поліпшення створюється окремий основний засіб, який в подальшому амортизується.

І наприкінці треба звернути увагу на те, що підприємства ЖКГ нерідко збиткові, і до прийняття ПКУ у них намагались декларацію зі збитками не приймати. Згідно з Податковим кодексом орган державної податкової служби *не може відмовити у прийнятті податкової декларації*, яка містить від'ємне значення об'єкта оподаткування (пп.150.2). Від'ємне значення враховується в наступних кварталах після звітного у складі витрат *наростаючим підсумком до повного погашення*.

ВИСНОВКИ

Особливості діяльності підприємств ЖКГ приводять до особливостей їх оподаткування та обліку, а також до надання державою різних пільг в оподаткуванні. Особливості оподаткування підприємств ЖКГ та відображення податків в обліку, розкриті у нашій статті, полягають у визначенні ПДВ за касовим методом при розрахунках з населенням та бюджетом, у визнанні доходів від цільового фінансування за датою отримання коштів або їх витрачання, в особливостях обліку специфічних основних засобів (житлових будинків, об'єктів зовнішнього благоустрою) та у наявності ще низки тимчасових або постійних пільг в оподаткуванні.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами і доповненнями.

2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами.

3. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами.

4. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із змінами.

В статье раскрыты особенности налогообложения предприятий жилищно-коммунального хозяйства в современных условиях, порядок определения налогов и отражения их в учете.

Ключевые слова: *предприятия жилищно-коммунального хозяйства, льготы в налогообложении, целевое финансирование.*

In the article the features of corporate tax housing in modern terms, the procedure for determining taxes and display them in the account.