

УДК 657.3(075)

*Н. М. Левченко,**д. держ. упр., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,  
Запорізький національний технічний університет**О. М. Силенко,**головний бухгалтер, Запорізький національний технічний університет**А. О. Гапонова,**Запорізький національний технічний університет*

## СПЕЦИФІКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ КОМПЕНСАЦІЇ ОРЕНДАРЯМИ ВАРТОСТІ СПОЖИТИХ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ

N. Levchenko,

Doctor of Sciences in Public Administration, professor, head of department of accounting and taxation

O. Sylenko,

chief accountant University

A. Haponova,

Zaporizhzhya National Technical University

### SPECIFICATION OF ACCOUNTING AND TAXATION OF COMPENSATION OF VALUES OF USED MUNICIPAL SERVICES BY RENT

**У статті констатовано потребу подальшого вивчення питань оподаткування операцій з компенсації орендарями вартості спожитих комунальних послуг з тієї причини, що дотепер на законодавчому рівні не визначено механізм оподаткування зазначених операцій, а листи ДФС з поясненнями певних ситуацій носять лише рекомендаційний характер, що саме й ускладнює правильність облікового відображення відшкодування орендарями вартості комунальних послуг. Проаналізовано чинне законодавство у частині договірних відносин, що виникають під час здійснення орендних операцій. Встановлено, що компенсації орендарями вартості спожитих комунальних послуг можуть відшкодовуватись: шляхом включення вартості спожитих комунальних послуг до складу орендної плати (при укладенні між орендодавцем та орендарем одного договору на оренду та відшкодування спожитих послуг); шляхом окремої сплати орендодавцю спожитих комунальних послуг (при укладенні між орендодавцем та орендарем двох договорів, окремо договору на оренду та окремо договору на відшкодування спожитих послуг); шляхом сплати спожитих комунальних послуг безпосередньо постачальникам кожної з окремих послуг (при укладенні договорів між орендарем та безпосереднім постачальником тих чи інших послуг). Схематично подано порядок відображення у фінансовому та податковому обліку компенсації орендарями вартості спожитих комунальних послуг за різних умов укладених договорів. Розглянуто порядок включення компенсації вартості спожитих комунальних послуг до складу доходів орендодавця та їх оподаткування податком на прибуток. Розглянуто порядок оподаткування компенсації вартості спожитих комунальних послуг податком на додану вартість.**

**Основні положення цього дослідження у формі практичних рекомендацій можуть бути використані суб'єктами господарювання при організації контролю за правильністю відображення в обліку відшкодування орендарем вартості спожитих комунальних послуг.**

**The article states the need for further study of the issues of taxation of operations for compensation of tenants for the cost of consumed housing and communal services because the law does not yet determine the mechanism for taxing these operations, and the letters of the state tax service explaining certain situations are only advisory, what exactly and complicates correctness of reflection in the account of compensation by tenants of cost of housing and communal services. The current legislation has been analyzed in the part of contractual relations arising in the course of leasing operations. It is established that the compensation of the cost of consumed housing and communal services by tenants can be reimbursed: by including the cost of consumed housing and communal services in the rent (when entering into a lease contract and reimbursement of consumed services**

*between the lessor and the lessee); by a separate payment to the lessor of the consumed housing and communal services (at the conclusion of two contracts between the lessor and the lessee, separately the lease agreement and separately contract for compensation of consumed services); by paying the cost of consumed housing and communal services directly to the providers of each of the services (when concluding agreements between the lessee and the direct provider of certain services). Schematically presented is the procedure for the reflection in the financial and tax accounting of compensation by tenants of the cost of consumed housing and communal services under different conditions of contracting. The order of inclusion of compensation of cost of the consumed housing and communal services in structure of incomes of the lessor and their taxation by the profit tax is considered. The order of taxation of compensation for the value of consumed housing and communal services with value added tax is considered.*

*The main provisions of this study in the form of practical recommendations can be used by business entities when organizing control over the correctness of accounting for the reimbursement by the lessee of the cost of consumed housing and communal services.*

*Ключові слова: оренда, орендар, відшкодування комунальних послуг, орендні платежі.  
Key words: rent, tenant, compensation of utilities, rent payments.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, впровадження новітніх технологій. В ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів вирішення питань матеріально-технічного забезпечення господарської діяльності [2].

Серед операцій оренди на особливу увагу заслуговують питання оренди нерухомості, оскільки мають свою специфіку укладання договорів оренди, відображення в обліку та механізму оподаткування.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у вирішенні питань з обліку та оподаткування орендних операцій зробили ряд відомих вчених таких, як: Ф.Ф. Бутинець, Н. Білова, Н.В. Головченко, Т.В. Канєва, З. Куриляк, О. Олександрова, Н.М. Ткаченко та інші. Проте, незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних учених з цієї тематики, окремі питання дотепер залишаються опрацьованими недостатньо. Зокрема дотепер залишаються дискусійними питання щодо правильності відображення в обліку орендодавця компенсацій (відшкодування) орендарем вартості спожитих комунальних послуг.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета статті полягає у вивченні специфіки обліку та оподаткування компенсації (відшкодування) орендарем вартості спожитих комунальних послуг.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У П(С)БО № 14 "Оренда" зазначається, що оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за певну орендну плату протягом погодженого з орендодавцем строку [5].

Специфіка оренди нерухомості полягає в тому, що складовою частиною орендних операцій з нерухомим майном є отримання орендарем ряду послуг, пов'язаних

з необхідністю утримання такого майна (теплова та електрична енергія, природний газ, послуги з водопостачання, водовідведення, охорони, інших супутніх товарів/послуг тощо (далі — комунальні послуги)).

З огляду на викладене у вартості орендної плати за рухоме/нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання майна в оренду, у тому числі й комунальних послуг (далі — КП).

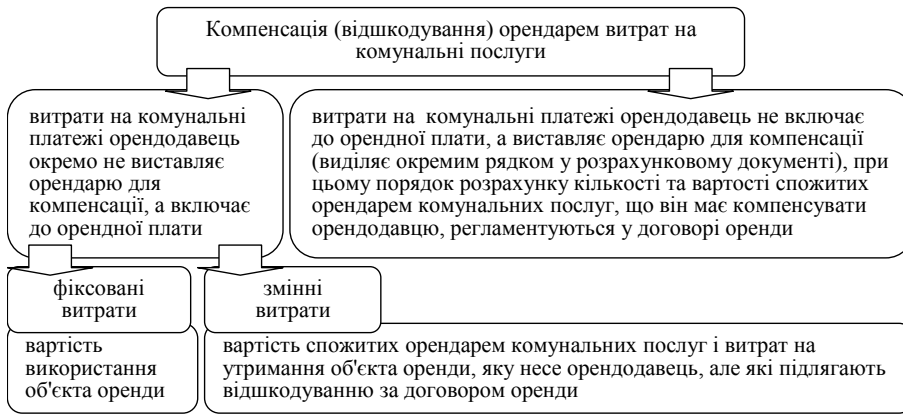
Цивільним кодексом визначено, що при оренді нерухомості підприємств (будь-якої форми власності, окрім державної) умови щодо відшкодування орендарем комунальних послуг можуть бути погоджені як договором оренди, так і окремим договором. А от при оренді нерухомості державної форми власності, коли орендна плата розраховується за встановленим алгоритмом, до неї не включаються витрати на оплату комунальних послуг та інші експлуатаційні витрати. Для їх відшкодування обов'язково має укладатись окремий договір [3].

Тож, виходячи з вищевикладеного, компенсація (відшкодування) орендарем витрат на комунальні послуги може відбуватися двома способами: з включенням та не включенням до орендної плати компенсації вартості спожитих КП (рис. 1).

Зупинимось на розгляді порядку відображення в обліку компенсацій вартості комунальних послуг.

Якщо орендар самостійно не укладає договори на споживання комунальних послуг та енергоносіїв з їх безпосередніми постачальниками, а здійснює відшкодування (компенсацію) орендодавцю витрат на їх оплату, то в договорі оренди визначається порядок розрахунку вартості спожитих орендарем комунальних послуг та енергоносіїв та їх оплати (відшкодування, компенсації). При цьому при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток орендодавець має враховувати суми такої отриманої компенсації у складі доходу, а суму коштів за спожиті КП, сплачених постачальнику, — у складі інших витрат операційної діяльності, пов'язаних з господарською діяльністю, як зазначено в п. 138.10 ст. 138 ПКУ [7].

Дохід від здавання об'єктів в операційну оренду (крім доходу від оренди інвестиційної нерухомості) визначають за загальними правилами, установленими



**Рис. 1. Способи компенсація (відшкодування) орендарем витрат на комунальні послуги**

Джерело: власна розробка.

п. 17 П(С)БО 14. Тобто його визнають іншим операційним доходом відповідного звітного періоду:

- на прямолінійній основі протягом строку оренди (тобто рівними частинами);
- з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (наприклад, виходячи з потенціалу його корисності).

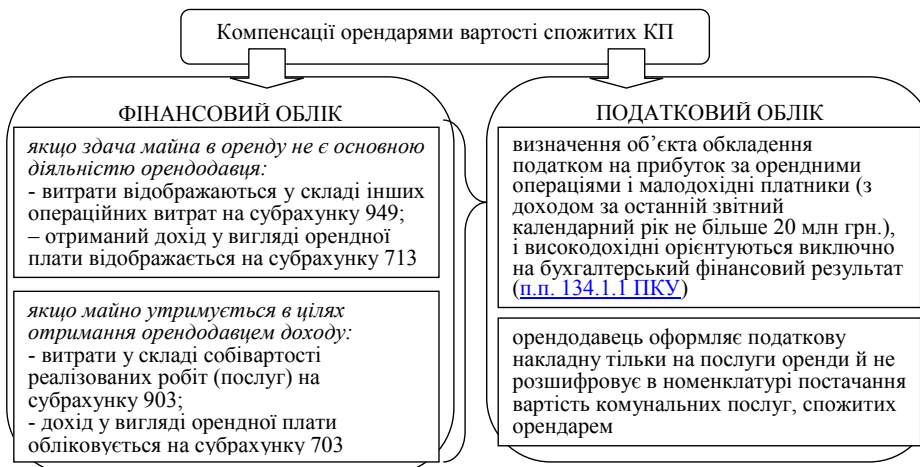
Інакше кажучи, п. 17 П(С)БО 14 зобов'язує відображати дохід від оренди за кредитом субрахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів". Водночас Міністерство фінансів України дає уточнення: якщо надання майна в оренду є основним видом діяльності орендодавця, дохід у вигляді орендної плати слід відображати за кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" [1]. Тож, схема облікового відображення компенсації вартості КП у складі орендної плати має набувати наступного вигляду (рис. 2).

У цілях визначення об'єкта обкладення податком на прибуток за орендними операціями і малодохідні платники (з доходом за останній звітний календарний рік не більше 20 млн грн.), і високодохідні орієнтуються виключно на бухгалтерський фінансовий результат (п.п. 134.1.1 ПКУ). І що важливе: жодних різниць щодо передавання об'єкта в оренду, отримання орендних платежів і компенсації інших послуг, що споживаються у процесі

Інша справа — орендна плата. Вона обкладається ПДВ у загальному порядку (п.п. "б" п. 185.1 ПКУ) [1], з тієї причини, що згідно з підпунктом "б" пункту 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ. При цьому постачання послуг — це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункт 14.1 статті 14 ПКУ).

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ до бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю — бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Отже, якщо орендодавцем виступає не бюджетна установа, то кошти, що отримуються від орендаря у вигляді відшкодування вартості КП, що є складовою витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, включаються до бази оподаткування ПДВ орендодавця та оподатковуються ПДВ у загальнозастосованому порядку [4]. Оскільки, у разі відшкодування комунальних послуг у межах договору оренди є складовою орендної плати, то у податковій накладній (далі — ПН) має відобразитися вся сума орендної плати разом з відшкодуванням комунальних послуг.



**Рис. 2. Схема облікового відображення компенсації вартості КП у складі орендної плати**

Джерело: [7].

На перший погляд, складається враження, що це найпростіший метод відображення в обліку відшкодування орендарем вартості комунальних послуг, проте вартість КП неухильно підвищується і може значно різнитися в різні періоди року. Тож, ведення обліку компенсації вартості спожитих КП за такою схемою слід визнати незручним, оскільки орендну ставку доведеться часто переглядати.

У разі якщо вартість КП орендарем відшкодовується окремо за умовами договору, то схема облікового відображення набуває такого вигляду (рис. 3).

Отже, виходячи з рисунка 3 маємо можливість спостерігати, що у разі відшкодування орендарем вартості спожитих КП окремо за умовами договору, кількість ПН залежить від умов розрахунків та строків оплати орендних та комунальних послуг.

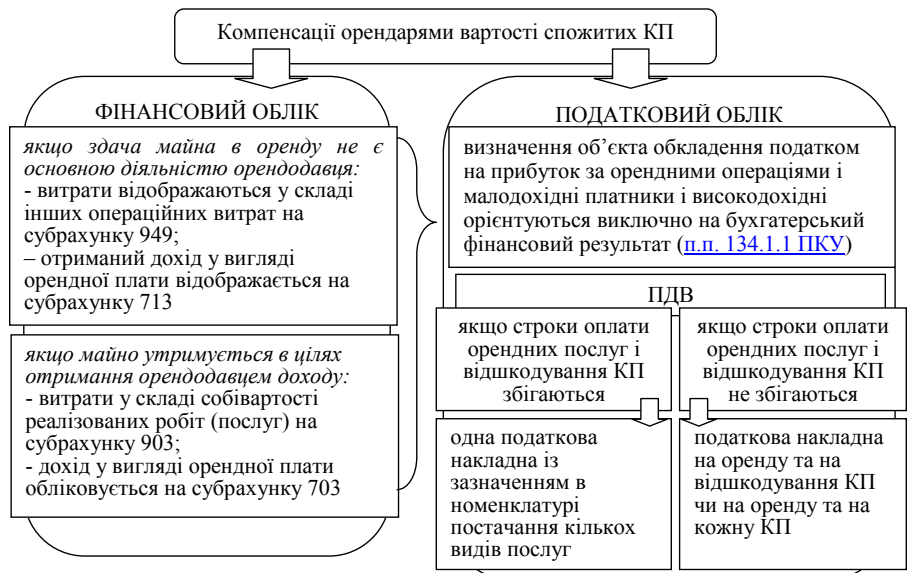
Зокрема, якщо строки оплати орендних послуг і відшкодування комунальних платежів — збігаються, то орендодавець може оформити як одну податкову накладну, указавши в номенклатурі постачання декілька найменувань послуг, так і дві (на оренду та на відшкодування) або більше (на оренду і на кожну комунальну послугу окремо). У разі, якщо умови сплати цих платежів — різні, що часто зустрічається на практиці, тоді зручніше вести окремий облік розрахунків за оренду та за комунальні послуги й оформляти окремі податкові накладні. Щоб це запитання не виникало у виконавців, слід його передбачити в положеннях облікової політики [3].

У разі, якщо вартість КП орендарем відшкодовується за окремим договором, то схема обліку набуває наступного вигляду (рис. 4).

Згідно з п. 201.1 ст. 201 ПКУ на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений термін [7].

Згідно з п. 187.1 ст. 187 розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку



**Рис. 3. Схема облікового відображення компенсації вартості КП, що відшкодовується окремо за умовами договору оренди**

Джерело: [7].

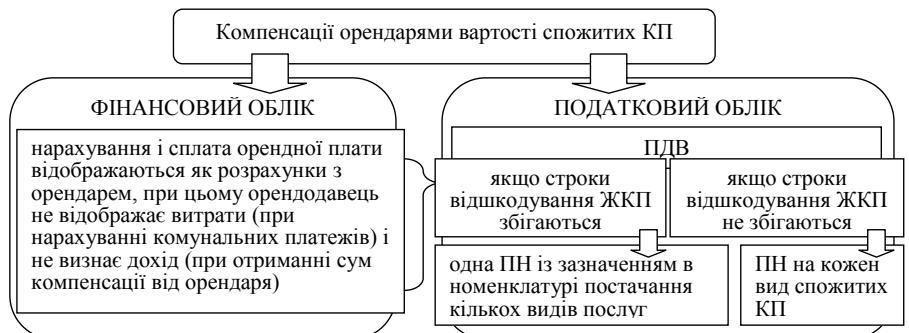
— дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а для послуг — дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У випадку помилкового складання податкової накладної на операцію з постачання товарів/послуг та реєстрації її в ЄРПН платник податку, з метою виправлення допущеної помилки, має право згідно з п. 192.1 статті 192 ПКУ скласти розрахунок коригування до помилкової податкової накладної. Такий розрахунок коригування підлягає реєстрації в ЄРПН покупцем (отримувачем) товарів/послуг, з дотриманням визначених термінів реєстрації [6].

У разі якщо на дату складання документа, що засвідчує факт постачання послуг, фактична вартість орендної плати відрізняється від розрахункової, яка була сплачена раніше, до такої податкової накладної має бути складений та зареєстрований в ЄРПН відповідний розрахунок коригування.

Разом з тим, оскільки постачання комунальних послуг та енергоносіїв фактично має безперервний характер,



**Рис. 4. Схема облікового відображення компенсації вартості КП, що відшкодовується за окремим договором**

Джерело: [7].

орендодавцем, відповідно до п. 201.4 ст. 201 розділу V ПКУ, може бути оформлена зведена податкова накладна на операції з постачання орендарю комунальних послуг та енергоносіїв, якщо їх вартість не включена орендодавцем до вартості послуги з оренди та їх постачання оформлюється (фіксується) окремими первинними документами.

При отриманні податкової накладної, зареєстрованої у встановленому порядку в ЄРПН, орендар, з урахуванням правил, установлених ст. 198 розділу V ПКУ, має право формувати податковий кредит, виходячи із суми податку на додану вартість, нарахованого (сплаченого) у складі вартості послуг з оренди, отриманих комунальних послуг та енергоносіїв [8].

## ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Таким чином, за результатами проведеного дослідження приходимо до висновку, що питання компенсації (відшкодування) орендарем вартості комунальних послуг є важливим чинником для регулювання орендних відносин між сторонами.

Встановлено, що компенсації (відшкодування) орендарями вартості спожитих комунальних послуг можуть відшкодуватись шляхом включення вартості спожитих комунальних послуг до складу орендної плати (при укладенні між орендодавцем та орендарем одного договору на оренду та відшкодування спожитих послуг); шляхом окремої сплати орендодавцю спожитих комунальних послуг (при укладенні між орендодавцем та орендарем двох договорів, окремо договору на оренду та окремо договору на відшкодування спожитих послуг); шляхом сплати спожитих комунальних послуг безпосередньо постачальникам кожної з окремих послуг (при укладенні договорів між орендарем та безпосереднім постачальником тих чи інших послуг). Проте, на жаль, до тепер на законодавчому рівні не визначено механізм оподаткування зазначених операцій, а листи ДФС з поясненнями певних ситуацій з оподаткування оренди нерухомості носять лише рекомендаційний характер, що саме й ускладнює правильність облікового відображення відшкодування орендарями вартості комунальних послуг.

З метою анулювання прогаєли податкового законодавства вважаємо за необхідне гармонізувати окремі положення Цивільного та Податкового кодексів України в частині орендних операцій з нерухомістю та уточнити в ПКУ механізм оподаткування компенсації (відшкодування) орендарем вартості комунальних послуг.

### Література:

1. Білова Н. Орендні платежі: відображаємо в обліку правильно / Н. Білова [Електронний ресурс] // Податки та бухгалтерський облік. — 2015. — № 89. — Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2015/november/issue-89/article-12908.html>
2. Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій / Н.В. Головченко // Економіка і регіон. — 2011. — № 4. — С. 217—220.
3. Давидова Є. Відшкодування комунальних послуг: коли оформляється окрема податкова накладна / Є. Давидова [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

<https://uteka.ua/ua/publication/Vozmeshhenie-kommunalnyx-uslug-kogda-oformlyayetsya-otdelnaya-nalogovaya-nakladnaya>

4. Оподаткування сум компенсації комунальних платежів за договорами оперативної оренди // Лист ДФС України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-170816.html>

5. Оренда: П(С)БО № 14 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

6. Помилкове складання податкової накладної // Лист ДФС № 1721/6/99-99-19-03-02-15 від 29.01.2016 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/nds/3334-list-dfs-1721-6-99-99-19-03-02-15.html>

7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

8. Про податок на додану вартість // Лист ДФС від 04.08.2016 № 26595/7/99-99-15-03-02-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/69309.html>

### References:

1. Bilova, N. (2015), "Lease payments: display properly accounted", *Podatky ta bukhgalters'kyj oblik*, [Online], vol. 89, available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2015/november/issue-89/article-12908.html>
2. Golovchenko, N. V. (2011) "Udoskonalennya metodiki bukhgalters'kogo obliku orendnikh operatsiy", *Ekonomika i rehion*. vol. 4, pp. 217—220.
3. Davidova, E. (2016), "Recovery utilities when issued separate tax bill", available at: <https://uteka.ua/ua/publication/Vozmeshhenie-kommunalnyx-uslug-kogda-oformlyayetsya-otdelnaya-nalogovaya-nakladnaya> (Accessed 4 April 2017).
4. Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy (2015), Writing of the Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy "Taxation of awards of municipal payments under operating leases", available at: <http://www.kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-170816.html> (Accessed 4 March 2017).
5. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2000), *Orenda [Rent], Regulation (standard) of accounting 14*, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (Accessed 29 March 2017).
6. Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy (2016), Writing of the Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy "False a tax bill", available at: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/nds/3334-list-dfs-1721-6-99-99-19-03-02-15.html> (Accessed 17 March 2017).
7. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (Accessed 22 March 2017).
8. Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy (2016), Writing of the Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy "On Value Added Tax", available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/69309.html> (Accessed 1 April 2017).

*Стаття надійшла до редакції 18.04.2017 р.*