

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Стаття присвячена дослідженню існуючих підходів до обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, та надано рекомендації щодо усунення перешкод для створення оптимальної системи оподаткування

Постановка проблеми. Становлення ринкових відносин в Україні обумовило появу та розвиток нових економічних інструментів, які використовують суб'єкти господарювання для підвищення ефективності своєї діяльності. Саме таким інструментом стали орендні операції. Використання даного виду операцій позитивно відбилосся на діяльності суб'єктів господарювання, адже сприяло забезпеченості виробничих процесів відповідними засобами праці. На сьогодні наявність ряду правових колізій між різними нормативними актами податкового законодавства знижує ефективність використання даного економічного інструменту суб'єктами господарювання та призводить до неврегульованості відмінностей між бухгалтерським фінансовим обліком та податковими розрахунками.

Такий стан справ негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання, оскільки призводить до застосування штрафних санкцій з боку податкових органів. Виходячи з цього, одним з напрямків наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку повинні стати орендні операції з точки зору їх податкового регулювання та врегулювання розбіжностей між бухгалтерським (фінансовим) обліком та податковими розрахунками.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання орендних операцій з точки зору їх податкового регулювання розглядалися вітчизняними вченими, серед яких Василик О.О., Бутинець Ф.Ф., Попова Л.В., Білуха М.Т., Бородкін О.С., Береза С.Л., Мельничук О.В., Бєлякова О.О., Холкін А.В., Шатило Н.М., Голов А.Г., Бровко О.Т., Мазур І.В., Боровик О.С., Мірошніченко Е.О., Гордієнко А.А., Твердомед О.І., Баранік О.О., Ямборко Г.А. та інші тощо.

Поряд з цим Ф.Ф. Бутинець вказує на поверхневність в цілому наукових досліджень проблем податкового обліку у вітчизняній обліковій думці [13, с. 12]. Досліджувальні, прикладні роботи, що розглядають взаємовідносини податкової системи і системи бухгалтерського обліку практично не наводяться [16, с. 27]. Наукові дослідження у сфері обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, взагалі відсутні.

Метою дослідження є стан регламентації податкових правил для орендних операцій, визначення та обґрунтування пропозицій, реалізація яких повинна створити оптимальний та упорядкований чіткий порядок визначення податкових зобов'язань в рамках здійснення орендних операцій на шляху узгодження їх з показниками облікового відображення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Необхідність зближення показників бухгалтерського обліку та податкових розрахунків в цілому достатньо обґрунтована в наукових працях Бутиця Ф.Ф., Василика О.В., Берези С.Л., Мельничука О.В., Попової Л.В., Холкіна А.В., Бєлякова О.О., Нечая П.Ю. тощо. Крім того, формування достовірної інформації про господарські операції та безумовне виконання вимог податкового законодавства потребує узгодженого регулювання таких операцій в національних стандартах бухгалтерського обліку та податковому законодавстві. Проте, очевидною причиною відсутності дієвого алгоритму наближення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків є вивчення даної проблеми в цілому, а не з точки зору окремої операції. Даний підхід є некоректним, адже не враховує особливостей економічної сутності та облікового змісту кожного окремого об'єкту обліку, що спричиняє неможливість застосування пропозицій дослідників до всіх без винятку об'єктів [15, с. 6].

Однією із перешкод на шляху до наближення облікового відображення та податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, є недосконалість норм податкового регулювання. Недостатня урегульованість будь-яких відносин, як правило, породжує суперечності між окремими групами осіб. Тому, формування суб'єктами господарювання достовірної інформації як для потреб керівника та інвесторів, так і для потреб державних органів, не можливе без усунення прогалин у чинному податковому законодавстві, аналіз яких наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Аналіз регулятивних норм у сфері податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями

№ з/п	проблема, яку передбачається розв'язати шляхом усунення прогалини в регулятивному полі*	обґрунтування впливу на побудову обліку	механізм, який пропонується для розв'язання проблеми
І. Відсутність або суперечливість регулювання в обліку податкових розрахунків			
1	2	3	4
1.	суперечливе трактування сутності орендної операції	помилкове застосування правил оподаткування до орендних операцій	виключення п.1.31 ст.1 Закону про прибуток в частині визначення надання права на користування товарами у межах договорів оренди як продаж результатів робіт (послуг)
2.	відсутність законодавчого відокремлення споріднених операцій таких як ремонт та технічне обслуговування	ігнорування суб'єктами господарювання 10% обмеження включення до валових витрат витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту оренди	для цілей оподаткування витрати на технічне обслуговування прирівняти до витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту оренди
3.	відсутність визначення первісної вартості основних фондів (поліпшень орендованих основних фондів)	включення до валових витрат (для зменшення оподаткованого прибутку) витрат, пов'язаних з придбанням (виготовленням) основних фондів	визначення переліку витрат, що включаються до первісної вартості основних фондів витрат з відповідним коригуванням норм, що містять правила оподаткування таких витрат
4.	момент збільшення балансової вартості груп основних фондів	можливість збільшення балансової вартості груп основних фондів в більш сприятливих періодах з точки зору отримання податкової вигоди	закріплення нормами законодавства моменту збільшення балансової вартості груп основних фондів
5.	принцип наростаючого підсумку розподілу витрат на поліпшення об'єкту оренди	необґрунтоване завищення валових витрат	зміна податкових періодів
6.	сукупність ведення обліку другої, третьої та четвертої групи основних фондів	відсутність контролю за обліком основних фондів	введення пооб'єктного обліку основних фондів

Продовження табл. 1

1	2	3	4
7.	відсутність визначення нормативів амортизації поліпшень об'єкту оренди	невірне застосування нормативів амортизації, як наслідок завищення валових витрат	встановлення нормативів амортизації поліпшень об'єкту оренди
8.	порядок визначення звичайної ціни для обрахунку валових доходів і валових витрат від здійснення орендної операції	відсутність регулювання рівня валових доходів та валових витрат, що призводить до маніпулювання суб'єктами господарювання зазначеними категоріями для зменшення об'єкта оподаткування	встановлення мінімального рівня валових доходів
II. Податкове регулювання окремих категорій різними законодавчими нормами			
9.	дата збільшення валових доходів від здійснення орендної операції з оплатою за рахунок бюджетних коштів	конфлікти з податковими органами	внесення відповідних змін до норм діючого законодавства щодо виключення окремої законодавчої норми
10.	витрати на оплату праці працівників, що здійснюють ремонт об'єкту оренди	конфлікти з податковими органами	внесення відповідних змін до норм діючого законодавства щодо виключення окремої законодавчої норми

*Закон України "Про оподаткування прибутку підприємства" (далі – Закон про прибуток)

Як видно, аналіз практичного застосування норм Закону про прибуток свідчить про існування низки проблемних питань, на які не завжди можна дати однозначну відповідь.

Деякі проблемні питання виникають у зв'язку з відсутністю регулювання окремих категорій, що фактично унеможлиблює застосування тієї чи іншої законодавчої норми.

Так, не секрет, що причиною багатьох проблем господарських відносин є суперечності в тлумаченні економічних термінів. Така ситуація, насамперед, пов'язана з неточністю визначення термінів у законодавстві. Не виключенням є регулювання проведення орендних операцій за допомогою встановлення податкових правил. Аналіз системи податкового регулювання свідчить, що перешкоди для побудови оптимальної форми обліку податкових розрахунків, спостерігаються вже у визнанні тієї чи іншої операції орендною. Відповідно до абзацу 3 п. 1.31 ст. 1 Закону про прибуток продаж результатів робіт (послуг) включає надання права на користування товарами у межах договорів лізингу (оренди) [2]. Проте, відповідно п. 1.18 ст. 1 цього ж Закону наводиться визначення орендної операції, за якою у користування надається тільки основні фонди або земля [2].

При аналізі зазначених норм Закону про прибуток спостерігається суперечливість щодо визначення орендної операції. Так, податкове регулювання надання права на користування товарами у межах договорів лізингу (оренди) співпадає з нормами оподаткування товарного кредиту, зокрема у визначенні такої операції. А сама по собі орендна операція не передбачає оренду товарів. Надання права користування товарами у межах договору оренди – це не що інакше як товарний кредит, а не орендна операція.

З метою усунення суперечливого викладення сутності орендної операції вважаємо за доцільне виключити з переліку операцій, що підпадають під визначення продажу результатів робіт (послуг) в рамках Закону про прибуток, надання права на користування товарами у межах договорів оренди. Це обумовлено з одного боку, тим, що з юридичної точки зору надання права на користування в оренду не відноситься до категорій робіт і послуг, з іншого боку – тут спостерігається певне дублювання норм податкового законодавства.

Проблемні аспекти мають місце і при застосуванні в обліку податкових розрахунків інших економічних термінів, зміст яких викладено нижче.

Для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані, необхідно постійно вкладати кошти на проведення технічного обслуговування, здійснення поточного та капітального ремонтів, модернізації, реконструкції та інших видів поліпшень основних засобів. Достовірність та правильність обліку витрат на поліпшення основних засобів є запорукою стійкого фінансового стану підприємства.

На жаль, на сьогодні найбільш проблемним моментом в обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, залишається відображення в обліку витрат на поліпшення об'єкту оренди, понесених платником податків. З метою визначення напрямків невирішених питань облікового відображення витрат на поліпшення об'єкту оренди та надання пропозицій щодо їх розв'язання пропонуємо

здійснити дослідження законодавчого регулювання на кожному етапі облікового процесу. Етапи облікового процесу здійснених поліпшень орендованого майна:

- встановлення сутності проведених поліпшень об'єкту оренди;
- визначення складових первісної вартості здійснених поліпшень об'єкту оренди (суми, які підлягають амортизації);
- визначення моменту збільшення балансової вартості здійснених поліпшень об'єкту оренди;
- визначення допустимого розміру здійснених поліпшень об'єкту оренди для віднесення них до складу валових витрат;
- визначення приналежності здійснених поліпшень об'єкту оренди до тієї чи іншої групи основних фондів та, відповідно, норм амортизаційних відрахувань здійснених поліпшень об'єкту оренди.

При цьому, на кожному із зазначених етапів обліку поліпшень об'єктів оренди існують труднощі на практиці застосування податкового законодавства.

Так, у законодавстві відсутнє чітке визначення понять модернізації, ремонту та інших видів поліпшень. Не містить критеріїв розмежування видів поліпшення й визначення, наведеного у ст. 1.26 Закону України "Про податок на додану вартість": "ремонт – операції з надання послуг з усунення недоліків товарів, приведення їх у робочий стан, відновлення ресурсу або їх характеристик" [3]. Деталізація цих понять звичайно наводиться у технічних нормативних документах, що регулюють окремі види ремонтів основних засобів. Проте, їх застосування ускладнюється при використанні норм Закону про прибуток.

При цьому, маємо встановлення податкових правил різними нормами Закону для таких понять. Так, у п. 5.2 ст. 5 Закону про прибуток включаються до складу валових витрат понесені витрати пов'язані з технічним обслуговуванням. У пп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону про прибуток передбачено включення до складу валових витрат будь-яких витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів. Отже, для обліку податкових розрахунків є важливим розподіл усіх видів виконаних робіт з обслуговування об'єктів основних фондів на власне технічне обслуговування та ремонт або інші поліпшення, тому що відображення вартості цих робіт у податковому обліку суттєво відрізняється. Неузгодженість зазначених норм, відсутність нормативно встановлених критеріїв розмежування цих термінів і можливість різного тлумачення їх змісту є постійним джерелом конфліктів між платниками податків та представниками податкових органів.

На нашу думку, встановлення чітких критеріїв для розмежування споріднених понять з поняттям "поліпшення основних фондів" не призведе до остаточного розв'язання практичних проблем із відображення в обліку витрат на поліпшення об'єкту оренди, оскільки звернення до інших нормативних документів, відмінних від Закону про прибуток, не спроможне виключити із практики застосування бухгалтерських служб, так і податкових органів. Досить часто податкові органи намагатимуться обґрунтувати неможливість застосування норм інших нормативних документів незважаючи на зміст п. 1.43 Закону про прибуток: "інші терміни використовуються у значеннях, визначених законами з питань оподаткування, а також

національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у випадках, визначених цим Законом, які не суперечать цьому Закону та іншим законам з питань оподаткування у частині визначення термінів" [2]. Враховуючи викладене, на думку автора, для цілей оподаткування витрати на технічне обслуговування порівняти до витрат, пов'язаних із поліпшення об'єкту оренди на законодавчому рівні.

При відображенні в обліку витрат, пов'язаних з проведенням поліпшень об'єкту оренди, звичайно, не можливо залишити поза увагою проблему формування первісної вартості поліпшень об'єкту оренди, якщо такі підлягатимуть амортизації. Так, податковим законодавством не передбачено ні порядок формування первісної вартості балансової вартості основних фондів та здійснених поліпшень, ні наведено переліку витрат, які підлягатимуть включенню до складу первісної вартості основних фондів та здійснених поліпшень. Закон про прибуток дозволяє включити до балансової вартості основних фондів тільки витрати, понесені у зв'язку з придбанням основних фондів, тобто без будь-якої конкретизації таких витрат. Єдиним застереженням щодо включення до складу балансової вартості основних фондів, є, зокрема: "сума сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість". Певні ускладнення виникають при застосуванні цієї законодавчої норми на практиці, оскільки окремі витрати, на придбання основних фондів можуть відповідно до Закону про прибуток включатися до складу валових витрат (сплачені відсотки за користування кредитними коштами, спрямовані на придбання основних фондів, митні платежі, сплачені при імпорті основних фондів тощо). Вирішення цієї проблеми можливе при встановленні на законодавчому рівні переліку витрат, що включаються до первісної вартості основних фондів з відповідним коригуванням норм законодавства, що містять правила оподаткування таких витрат.

Відповідно до Закону про прибуток витрати, понесені суб'єктом господарювання при здійсненні господарської діяльності, включаються до складу валових витрат або підлягають амортизації. Витрати, які підлягають амортизації, збільшують балансову вартість основних фондів, а нараховані амортизаційні відрахування зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток. Проте, момент збільшення балансової вартості основних фондів на суму понесених витрат чинним законодавством не передбачено. Тут слід зазначити, що момент зменшення балансової вартості основних фондів у разі їх продажу, ліквідації та інших обставин чинним законодавством також не передбачений.

Вирішення цієї проблеми не може бути успішним без здійсненого аналізу підстав для використання того чи іншого моменту збільшення балансової вартості основних фондів згідно податкового законодавства. Розглянемо такі моменти більш детально.

1. *Дата введення в експлуатацію.* Слід зазначити, що використання зазначеної дати збільшення балансової вартості основних фондів повністю збігається з порядком збільшення балансової вартості основних засобів в бухгалтерському обліку. Тому її застосування буде сприяти наближенню бухгалтерського обліку та обліку податкових розрахунків в цьому напрямку. Крім того, такий порядок узгоджується з поняттям "основні фонди" та "господарська діяльність" в розумінні Закону про прибуток. Так, тільки після введення в експлуатацію матеріальні цінності фактично використовуються в господарській діяльності, отже, тільки з моменту їх можна вважати основними фондами. Це цілком правильно, оскільки тільки витрати, які використовуються в господарській діяльності можуть зменшувати об'єкт оподаткування.

Проте, збільшення балансової вартості основних фондів після введення в експлуатацію основних фондів не тільки не передбачено Законом, але суперечить законодавству щодо окремих груп основних фондів. Так, відповідно до пп. 8.3.5 п. 8.3 ст. 8 Закону про прибуток

облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів [2].

2. *Момент оприбуткування основних засобів* для груп 2, 3 і 4 основних фондів. Збільшення балансової вартості після оприбуткування основних фондів є неправильним, оскільки не завжди придбані основні фонди використовуються платником податку в якості основних фондів і в подальшому ним відчужуються. В такому випадку основні фонди з метою оподаткування розглядаються як товари, і витрати на їх придбання включаються до складу валових витрат в повному обсязі та не підлягають амортизації.

Оплата вартості основних фондів. Однозначно використання такого моменту як моменту збільшення балансової вартості основних фондів є абсурдним, оскільки в податковому обліку будуть амортизуватися не фактично основні фонди, а й грошові кошти у вигляді перерахованої попередньої оплати за придбані основні фонди. Такий підхід до визначення моменту збільшення балансової вартості основних фондів, заснований на сукупності ст. 8 і ст. 11 Закону про прибуток та дає підстави для застосування правила "першої події" при збільшенні основних фондів.

Визначення моменту збільшення балансової вартості основних фондів за податковим законодавством ускладнюється тим, що Законом про прибуток не наведено визначення поняття "витрати на придбання основних фондів", які підлягають амортизації. Таким чином, на сьогодні залишається не врегульованою можливість ототожнення поняття "витрати на придбання основних фондів" та "здійснення компенсації вартості придбання (виготовлення, поліпшення) основних фондів", що призводить до конфліктів з контролюючими органами.

Можливо, найбільш прийнятним варіантом вирішення цієї проблеми є встановлення у законодавстві чіткої дати збільшення балансової вартості основних фондів – дати введення в експлуатацію основних фондів з відповідним приведенням у відповідність інших норм Закону про прибуток.

Відповідно до підпункту 8.7 статті 8 Закону про прибуток визначено два підходи до відображення в податковому обліку витрат, понесених у зв'язку із здійсненням поліпшень об'єкту оренди:

1) включення до валових витрат у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду;

2) збільшення балансової вартості основних фондів на суму здійснених поліпшень об'єкту оренди.

Перший підхід відображення в податковому обліку вартості поліпшень об'єкту оренди при застосуванні має певні труднощі, які пов'язані з принципом наростаючого підсумку розподілу витрат на поліпшення об'єкту оренди. Тут залишається проблематичним визначення у часі витрат, понесених на поліпшення об'єкту оренди, тобто визначити які саме витрати підлягають розподілу відповідно ст. 8 Закону про прибуток – витрати, які здійснені наростаючим підсумком з початку року або витрати, що належать до розрахункового кварталу.

На практиці представники податкових органів досить певнено стверджують на розподіл витрат, понесених платником податків з початку року, посилаючись на принцип наростаючого підсумку складання Деклараций з податку на прибуток.

Проте, з такою позицією не варто погоджуватися з огляду на наступне. Застосування наростаючого принципу розподілу витрат не буде відповідати сутності розподілу, а фактично буде проводитися перерозподіл кожного кварталу з метою дотримання 10-відсоткового ліміту віднесення витрат на поліпшення об'єкту оренди до валових витрат. Це означає при перевищенні дозволеного рівня в перших податкових кварталах, платник податків в подальшому втрачає право скористатися правилом, визначеному у пп. 8.7.1 Закону про прибуток.

Формула розрахунку балансової вартості основних фондів звітного періоду передбачена у пп. 8.3.2 Закону

про прибуток містить можливість збільшення балансової вартості основних фондів на суму витрат на поліпшення, понесених "протягом кварталу, що передував розрахунковому". Застосування принципу наростаючого підсумку призведе до збільшення балансової вартості основних фондів на суму витрат, понесених на поліпшення об'єкту оренди не в періоді, що передував розрахунковому кварталу.

Слушною з цього приводу є позиція Комітету Верховної ради України з питань фінансів і банківської діяльності:

Поняття „звітний період”, що застосовується у контексті Закону про прибуток, означає не період для складання розрахунку, а період, протягом якого платник податку має право включити певну суму витрат на поліпшення основних фондів до складу валових витрат, оскільки неможливо передбачити, в якому саме розрахунковому кварталі платник податку втратить право на включення певної частини витрат на поліпшення основних фондів до складу валових витрат, тобто коли буде вичерпано 10-відсотковий ліміт таких витрат.

Абзацом другим підпункту 8.7.1 пункту 8.7 статті 8 Закону встановлено правило розподілу витрат, понесених платником податку у зв'язку із поліпшенням основних фондів за принципом пропорційності, зокрема, витрати, що перевищують 10-відсотковий ліміт витрат на поліпшення основних фондів, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.

Слід зазначити, що будь-які розрахунки, передбачені статтею 8 Закону, здійснюються не наростаючим підсумком, а за розрахунковий квартал. Зокрема, відповідно до підпункту 8.3.1 статті 8 Закону сума амортизаційних відрахувань визначається за розрахунковий квартал. Балансова вартість груп основних (окремого об'єкта основних фондів) визначається на початок розрахункового кварталу, використовуючи показники, сформовані протягом кварталу, що передував розрахунковому, включаючи суму витрат, понесених на здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому (підпункт 8.3.2 статті 8 Закону).

Таким чином, балансову вартість груп основних фондів має бути збільшено на суму витрат на поліпшення основних фондів, які були понесені протягом конкретного розрахункового кварталу, або на частину такої суми, розподіленої відповідно до норм абзацу другого підпункту 8.7.1 пункту 8.7 статті 8 Закону. При цьому застосування наростаючого підсумку для розподілу суми витрат, понесених у зв'язку із поліпшенням основних фондів, що перевищують 10-відсотковий ліміт, Законом не передбачено [8].

Уточнення Закону про прибуток в частині зміни податкових періодів для складання податкових розрахунків на квартальний принцип їх складання дасть можливість усунути конфлікти з контролюючими органами та призведе до єдиної думки з приводу розподілу витрат на поліпшення об'єкту оренди не тільки серед працівників бухгалтерських служб, але й серед представників податкових органів.

Деякої критики, на нашу думку, заслуговує сукупний порядок ведення податкового обліку 2, 3, 4 груп основних фондів. Відповідно до Закону про прибуток основні фонди другої, третьої і четвертої груп обліковуються не пооб'єктно, а за сукупною балансовою вартістю. Обов'язковий пооб'єктний облік передбачений лише щодо основних фондів першої групи. Це означає, що сума амортизаційних відрахувань та балансова вартість не "прив'язані" до конкретного об'єкта основних фондів. Такий порядок нерідко призводить до нарахування амортизаційних відрахувань при відсутності на балансі основних фондів, або навпаки. До того ж, за таких обставин не можливо ідентифікувати здійснені поліпшення об'єкту оренди та здійснити контроль за відображенням таких

поліпшень в податковому обліку. Тому введення пооб'єктного обліку основних фондів всіх груп сприятиме спрощенню здійснення контрольних заходів.

Певні проблеми виникають у зв'язку із внесеними змінами до Закону про прибуток, відповідно до яких застосовуються нові нормативи амортизації витрат, понесених (нарахованих) платником податку у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів після 1 січня 2004 року. Витрати, понесені (нараховані) платником податку у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів до 1 січня 2004 року, підлягають амортизації за "старими" нормами. Таким чином, для кожної групи основних фондів можуть застосовуватися, якнайменше, дві різні норми амортизаційних відрахувань.

Наявність різних норм амортизації та правил нарахування амортизаційних відрахувань в чинній редакції викликає необхідність законодавчого встановлення критеріїв розмежування здійснених поліпшень об'єкту оренди на категорії "нових" і "старих" основних фондів. Адаже в чинному податковому законодавстві нормативи для амортизації прив'язані до періоду придбання основних фондів, а не до періоду, в якому здійснені витрати, пов'язані з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів. Ситуація ускладнюється можливістю здійснення поліпшень орендарем відповідно до чинного законодавства. В такому випадку орендодавець нараховує амортизаційні відрахування за нормами амортизації, які діяли на момент придбання основних фондів, а норми амортизації здійснених орендарем поліпшень основних фондів не передбачені. Викладені проблеми призводять до обліку витрат на придбання одного і того самого об'єкта можуть враховуватися у складі різних груп та плутанини бухгалтерських служб при складанні податкових розрахунків.

Розв'язання цієї проблеми можливе при встановленні нормативів амортизації поліпшень об'єкту оренди, які відповідатимуть нормативам амортизації самого об'єкту оренди, а також при вирішенні комплексу інших зазначених проблем обліку здійснених поліпшень об'єкту оренди, спрямованих на неможливість відокремлення в обліку об'єкту основного фонду із здійсненими поліпшеннями таких фондів, зокрема приєднання витрат на технічне обслуговування до витрат, пов'язаних із поліпшенням основних фондів, відмова від наростаючого принципу складання податкових розрахунків, введення пооб'єктного обліку основних фондів тощо.

Крім того, це буде сприяти зближенню бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями.

Окремими нормами Закону про прибуток встановлено порядок визначення валових доходів і валових витрат від здійснення орендних операцій із застосуванням механізму звичайних цін, використання якого є досить проблематичним. Відповідно до пп. 7.4.4 п. 7.4 ст.7 Закону про прибуток з метою оподаткування валові витрати платника податку, понесені по сплаті процентів по орендних платежах пов'язаним з платником податку особам, визначаються виходячи із договірних цін, але не вищих за звичайні ціни. З цієї норми Закону випливає, що витрати платника податку (орендаря), понесені у зв'язку з виплатою орендних платежів, включаються до складу валових витрат за датою сплати таких платежів, а не за датою їх нарахування як це визначено у пп. 7.9.6 п. 7.9 ст. 7 Закону про прибуток. З одного боку, пп. 7.4.4 п. 7.4 ст. 7 Закону про прибуток встановлює максимальну межу витрат, яка еквівалентна розміру, який дозволений для віднесення валових витрат, з іншого боку, зазначена норма Закону встановлює особливі моменти виникнення валових витрат у орендаря при здійсненні орендних операцій, відмінні від моменту нарахування орендних платежів.

На сьогодні жодним нормативним документом не передбачено порядок встановлення рівня звичайної ціни та не вказано на фактори, які впливають на її розмір. Проте, розмір орендної плати підлягає регулюванню лише у випадках, передбачених пп.1.18.5 Закону про прибуток

при здійсненні операцій оренди жилих приміщень. Це призводить до визначення контролюючими органами максимально (мінімально) можливого рівня звичайної ціни при розрахунку для валових доходів (валових витрат) з метою збільшення нарахування податкових зобов'язань до бюджету, а також – до маніпулювання платниками податків рівня звичайної ціни з метою мінімізації оподаткування. Таким чином, відсутність визначення рівня орендної плати дозволяє платникам податків приховувати отримані прибутки у вигляді мізерної орендної плати, яка не покриває всіх витрат, пов'язаних з орендою основних фондів. Такий стан справ обумовлює необхідність відмови від застосування механізму звичайних цін на законодавчому рівні. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне замість складного та неможливого для застосування механізму визначення звичайної ціни замінити на порядок визначення валових доходів від здійснення орендних операцій, але не нижчими за фактично понесеними витратами, пов'язаними із експлуатацією та утриманням об'єкту оренди.

До того ж, застосування п. 4.1 ст. 4 у співвідношенні з пп. 7.4.4 п. 7.4 ст. 7 Закону про прибуток є неефективним з фіскальної точки зору через взаємозалежний характер за своєю сутністю механізму звичайних цін. Так, обмежений розмір валових витрат за допомогою звичайних цін породжує обмеженість валових доходів, розмір яких в даному випадку зменшується. За таких обставин в орендодавця – податкові зобов'язання зменшуються, а в орендаря – збільшуються, що не призводить до зміни обов'язку перед бюджетом в цілому.

Аналогічні термінологічні непорозуміння виникають і при оподаткуванні орендних операцій податком на додану вартість.

Окремого висвітлення потребують категорії, податкове регулювання яких встановлюється різними законодавчими нормами. До таких категорій відносяться:

– витрати на оплату праці робітників, що здійснюють ремонт об'єкту оренди регулюються різними законодавчими нормами. Відповідно до підпункту 5.3.2 статті 5 Закону про прибуток до складу валових витрат не включаються витрати на придбання, будівництво,

Таблиця 2. Порівняльна таблиця правил оподаткування орендних операцій за Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Законом України "Про податок на додану вартість"

назва господарської операції	податок на прибуток		податок на додану вартість	
	валовий дохід	валові витрати	податкове зобов'язання	податковий кредит
приймання/передача за актом об'єкту оренди	-	-	-	-
отримання попередньої оплати за користування об'єктом оренди*	-	x	+	x
перерахування попередньої оплати за користування об'єктом оренди**	x	-	x	+
нарахування орендного платежу	+	+	+	+
сплата орендного платежу – "перша подія"	-	-	+	+

*така господарська операція викликає податкові наслідки тільки в орендодавця

**така господарська операція викликає податкові наслідки тільки у орендаря

Відповідно до даних таблиці оподаткування орендних операцій за Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Законом України "Про податок на додану вартість" за "базовими" господарськими операціями в межах орендної операції можна виявити невідповідність (навіть протилежність) в методах оподаткування цими двома податками. Тобто, при здійсненні тієї чи іншої операції суб'єкт господарювання – учасник орендної операції застосовує різні методи оподаткування при складанні Декларації з податку на прибуток підприємства та при складанні Декларації з ПДВ. Так, при складанні Декларації з податку на прибуток підприємства в орендаря чи в орендодавця виникають податкові зобов'язання лише при нарахуванні зобов'язань з оренди, а при складанні Декларації з ПДВ орендар чи орендодавець використовує правило "першої події".

Складання податкових розрахунків з використанням однакового за сутністю методу оподаткування спростить процедуру контролю відображення господарської операції, в тому числі і орендної операції.

Необхідність узгодження норм податкового законодавства між собою та застосування єдиних підходів до оподаткування орендних операцій є важливим напрямком на шляху узгодження бухгалтерського та

реконструкцію, модернізацію, ремонт та ніші поліпшення основних фондів, які підлягають амортизації згідно зі ст. 8 цього Закону. Так, підпунктом 8.1.2 статті 8 Закону про прибуток передбачено, що амортизації підлягають витрати на проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів.

Отже, витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних із ремонтом (поліпшенням) основних фондів для власних виробничих потреб підприємства, формують витрати на проведення такого ремонту (поліпшення) та підлягають відображенню в податковому обліку платника податку у відповідності до підпункту 8.7.1 статті 8 Закону про прибуток.

Враховуючи викладене, з метою запобігання непорозумінням з податковими органами необхідно внести відповідні зміни до Закону про прибуток в частині встановлення обмежень включення до складу валових витрат витрат на оплату праці робітників, які здійснюють різного роду поліпшень основних фондів.

– дата збільшення валових доходів від здійснення орендної операції з оплатою за рахунок бюджетних коштів. Регламентация орендних операцій різними статтями, які встановлюють різні дати виникнення валових доходів, обумовлені наявністю двох статей в чинному законодавстві, перша з яких визначає дату валових доходів за датою нарахування орендних платежів (пп. 7.9.6 Закону про прибуток), інша – за датою отримання компенсації за надані послуги оренди за умови компенсації таких послуг за рахунок бюджетних коштів (п. 11.3.5 Закону про прибуток).

З метою усунення зазначених суперечностей в Законі про прибуток вважаємо за доцільне встановлення єдиного підходу щодо визначення дати виникнення валових доходів та валових витрат для орендних операцій незалежно від джерел фінансування здійснення цих операцій.

Певні проблемні питання виникають і в зв'язку наявними неузгодженостями між нормами оподаткування про прибуток та податку на додану вартість. Результати порівняння правил оподаткування наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Порівняльна таблиця правил оподаткування орендних операцій за Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Законом України "Про податок на додану вартість"

назва господарської операції	податок на прибуток		податок на додану вартість	
	валовий дохід	валові витрати	податкове зобов'язання	податковий кредит
приймання/передача за актом об'єкту оренди	-	-	-	-
отримання попередньої оплати за користування об'єктом оренди*	-	x	+	x
перерахування попередньої оплати за користування об'єктом оренди**	x	-	x	+
нарахування орендного платежу	+	+	+	+
сплата орендного платежу – "перша подія"	-	-	+	+

податкового обліку та дасть можливість підвищити нейтральність і достовірність інформації у фінансовій і податковій звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виходячи з наведеного можна дійти висновку, що механізм оподаткування орендних операцій є складним, чітко законодавчо неврегульованим, що призводить до накладення фінансових санкцій на суб'єктів господарювання, а тому, потребує подальшого врегулювання і спрощення на законодавчому рівні. Проблемні аспекти, які мають місце в системі обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, в основному можна об'єднати в окремі групи:

– термінологічна несумісність в законодавчих документах, що регулюють орендні операції (різні критерії визнання орендних операцій для цілей оподаткування, використання різних термінів тощо);

– наявність ряду недоліків при застосуванні правил податкового регулювання (відсутність регламентації порядку оподаткування окремих категорій та недосконалість існуючих податкових правил);

– розбіжності в методах оподаткування (при визначенні податкових зобов'язань від здійснення

орендних операцій за різними законодавчими актами використовуються різні методики розрахунку).

Існує необхідність у розробленні уніфікованих підходів для визначення терміну "поліпшення основних фондів" та узгодженні з цього приводу відповідних норм спеціальних нормативних актах.

Звичайно, повної відповідності між показниками фінансового та податкового обліку досягти неможливо через неузгодженість показників загальних правил оподаткування (методи оцінки валових доходів і витрат, порядок нарахування амортизаційних відрахувань тощо).

Реформування системи обліку податкових розрахунків, пов'язаних з орендними операціями, потребує вдосконалення, оскільки розв'язання зазначених проблем є передумовою спрощення техніки оподаткування суб'єктів господарювання, а також розширення бази для наповнення бюджету в частині збільшення узгодженості нарахованих податкових зобов'язань контролюючим органом та мінімізації витрат, пов'язаних із стягненням податкових платежів у вигляді штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Викладені проблеми застосування на практиці податкового законодавства доцільні для врахування при уточненні змісту Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Закону "Про податок на додану вартість" та розробці проекту Податкового кодексу України.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами та доповненнями).
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
3. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений наказом Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями).
5. ДСТУ 2860-94 "Надійність техніки. Терміни та визначення".
6. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерством транспорту України від 30.03.98 р. № 102.
7. Лист Комітету Верховної ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 21.10.2004 р. № 06-10/10-1174 „Щодо визначення періоду, за який розподіляються витрати на поліпшення основних фондів”.
8. Лист Державного комітету будівництва України від 30.04.2003 р. № 7/7-401“Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів”.
9. Лист Держказначейства України від 31.07.2006 р. № 3.4-08/1342-7137“Про облік вартості робіт з модернізації комп'ютерного устаткування”.
10. Методичні

рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями).

11. *Василик О.О.* Облік, аналіз і аудит розрахунків з бюджетом 2002 року. автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 /; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2002. – 20 с.
12. *Нечай П.Ю.* Облік валових доходів та витрат підприємницької діяльності. автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". – Київський національний економічний університет, Київ, 2001.
13. *Холкин А.В.* Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета как элементов системного учета: дис. канд. экон. наук : 08.00.12 : Киров, 2005 156с. РГБ ОД, 61:05-8/3992.
14. *Бутинець Ф.Ф.* Податковий облік в Україні: [навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Шатило. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 928 с.
15. Бухгалтерський податковий облік: [навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинца, к.е.н., доц. С.Л.Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
16. *Беляков О.О.* Облік та аудит експортно-імпорتنних операцій підприємств торгівлі. – Рукопис. Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, 2004.
17. *Береза С.Л.* Податковий облік: термінологія та концепції ведення / С.Л. Береза // Вісник ЖДТУ. – №1 (31). – 2005. – с. 26.
18. *Баранік О.О.* Особливості податкового обліку орендних операцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/8_NIT_2008/Tethis/Economics/28197.doc.htm.
19. *Гордиенко А.А.* Пути гармонизации бухгалтерського и налогового учета основных средств / А.А. Гордиенко, Е.А. Мирошниченко // Вісник Придніпровської державної академії будівництва та архітектури. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – № 1-2. – С. 100-103.
20. *Попова Л.В.* Целесообразность создания единой системы бухгалтерского и налогового учета / Попова Л.В., Константинов В.А. // Финансовый менеджмент. – №5. – 2004. – С. 15.

ЛИТВИНЕНКО Ірина Юріївна – заступник начальника управління, начальник відділу організації перевірок стратегічних галузей економіки управління податкового контролю юридичних осіб державної податкової адміністрації у Житомирській області

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік орендних операцій