

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОБЧИСЛЕННЯ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ

Б.М. Занько

*кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку*

Університет державної фіскальної служби України

Обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для обчислення рентної плати за спеціальне використання води, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства.

Ключові слова: *бухгалтерський облік рентної плати, витрати,; вода, водокористування, рентна плата за спеціальне використання води.*

.....

Суб'єкти господарювання в Україні при веденні діяльності використовують воду як для задоволення санітарно-гігієнічних потреб, так і для забезпечення виробничих процесів. Згідно з нормами податкового законодавства, суб'єкти господарювання в багатьох випадках зобов'язані сплачувати рентну плату за спеціальне використання води. Для розрахунку суми податкового зобов'язання з рентної плати за спеціальне використання води платникам цього податку слід мати в розпорядженні докладну інформацію, яка стосується не лише обсягів води, яку використовують водокористувачі, а й особливостей такого використання.

Тому актуальним є дослідження складу інформації, потрібної для розрахунку суми податкового зобов'язання з рентної плати за спеціальне використання води та обґрунтування необхідності накопичення її в системі бухгалтерського обліку.

Основні аспекти бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень у своїх працях розглядали М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Т.В. Давидюк, Н.М. Марченко, Ю.А. Кузмінський, О.В. Лишиленко, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко та інші вчені.

Відаючи належне їхнім науковим напрацюванням, слід зазначити, що необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, для обчислення податків і зборів (зокрема, рентної плати за спеціальне використання води), обґрунтовано недостатньо й потребує подальшого наукового дослідження.

Метою статті є обґрунтування необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для

обчислення рентної плати за спеціальне використання води, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства.

Право власності на води (водні об'єкти) регулюється ст. 6 Водного кодексу України. Відповідно до цього нормативно-правового акта, води (водні об'єкти) є виключно власністю Українського народу і надаються тільки в користування. Український народ здійснює право власності на води (водні об'єкти) через Верховну Раду України, Верховну Раду Автономної Республіки Крим і місцеві ради. Окремі повноваження щодо розпорядження водами (водними об'єктами) можуть надаватися, зокрема, відповідним органам виконавчої влади [2].

При здійсненні діяльності в різних галузях економіки юридичні особи та фізичні особи — підприємці можуть користуватися водою для задоволення різноманітних потреб, зумовлених особливостями функціонування певного бізнес-середовища. Згідно зі ст. 1 Водного кодексу України, водокористування — це використання вод (водних об'єктів) для задоволення потреб населення, промисловості, сільського господарства, транспорту та інших галузей господарства, включаючи право на забір води та інші види використання вод (водних об'єктів) [2].

Плата за спеціальне використання води є однією з шести складових такого загальнодержавного податку, як рентна плата. Цей різновид рентної плати сплачується при використанні суб'єктами господарювання в певних випадках води. До інших складових рентної плати, які сплачуються в Україні, належать рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України, за спеціальне використання води, за спеціальне використання лісових ресурсів і т. д.

Об'єднання шести різних за суттю обов'язкових платежів в один податок — рентну плату не спрощує податкової системи. На це звертала увагу А.М. Соколовська, яка зазначила, що «плата за користування надрами, збір за користування радіочастотним ресурсом України та збір за спеціальне використання води мають різні об'єкти й бази оподаткування, внаслідок чого органічно об'єднати їх неможливо. А механічне об'єднання різних платежів не розв'язує жодної проблеми, зате ускладнює податкове законодавство» [9, с. 109].

З установленням рентної плати за спеціальне використання води не лише поповнюється дохідна частина бюджету. Цей податок сприяє також захисту довкілля й раціональнішому ставленню до природних ресурсів. На це звертають увагу Н.Л. Авраменко та З.В. Шпильківська, які стверджують, що «найбільш ефективним економічним засобом впливу на захист НПС й раціональне використання природних ресурсів є запровадження платежів за природокористування...» [1, с. 59].

На тому, що при подальшому розвитку системи оподаткування в Україні слід враховувати необхідність ефективного використання природних ресурсів, наголошує Ж.В. Піскова. Вона, зокрема, стверджує, що «подальше реформування і розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні мають бути спрямовані на зниження негативного впливу народногосподарського комплексу країни на навколишнє природне середовище, підвищення ефективності використання природних ресурсів, стимулювання переходу на засади сталого розвитку, носити компенсаційний характер і стимулювати до економного витрачання природних ресурсів» [6, с. 80].

Відповідно до п. 255.1 ст. 255 Податкового кодексу України, платниками рентної плати за спеціальне використання води визначені:

- «первинні водокористувачі — суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їхні філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи — підприємці, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів;

- суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їхні філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи — підприємці, які використовують

воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва» [7].

Згідно з п. 255.1 ст. 255 Податкового кодексу України в редакції, що діяла до 01.01.2018 р., первинними водокористувачами визначалися суб'єкти господарювання, що використовують воду, яку самостійно отримали шляхом забору з водних об'єктів (річок, озер, водосховищ тощо). Вторинними водокористувачами визначалися суб'єкти господарювання, що самостійно не здійснюють забір води з водних об'єктів, а отримують її від первинних або інших водокористувачів [7].

Звернемо увагу, що в п. 255.1 ст. 255 Податкового кодексу України платниками рентної плати за спеціальне використання води визначені первинні водокористувачі. Що стосується вторинних водокористувачів, які самостійно не здійснюють забору води з водних об'єктів (річок, озер, водосховищ тощо), то вони починаючи з 01.01.2018 р., вже не згадуються серед платників рентної плати за спеціальне використання води в цьому пункті Податкового кодексу України.

Оскільки до 01.01.2018 р. ст. 255 Податкового кодексу України була викладена в іншій редакції, то це давало органам фіскальної служби підстави стверджувати, що вторинні водокористувачі також мають сплачувати рентну плату за спеціальне використання води, якщо вони використовують воду не лише для санітарно-гігієнічних або питних потреб, а, наприклад, для забезпечення потреб господарської діяльності (зокрема, для приготування їжі в закладах ресторанного господарства тощо).

Так, у листі Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби — Центрального офісу з обслуговування великих платників висловлювалася думка, що «...суб'єкт господарювання — водокористувач, який уклав договір на поставку води з водокористувачем-постачальником та має на балансі власні будівлі (нежитлові, житлові, гуртожитки), не є платником рентної плати якщо:

- використовує обсяги води в таких будівлях виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- використовує обсяги води в таких будівлях для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб.

Якщо обсяги води використовуються таким суб'єктом господарювання для задоволення інших, ніж питні і санітарно-гігієнічні потреби населення (зокрема, приготування їжі в їдальнях, кафетеріях з метою її реалізації за кошти тощо), та/або для задоволення інших, ніж виключно власні питні і санітарно-гігієнічні потреби, то такий суб'єкт господарювання

є платником рентної плати за всю фактично використану воду з урахуванням втрат води в системах водопостачання в таких будівлях (за винятком обсягів води, переданої населенню).

Нормами ПКУ не передбачено механізму розподілу обсягів фактично використаної в звітному періоді води на обсяги: використаної окремо для власних санітарно-гігієнічних та використаної для інших потреб юридичних осіб, у тому числі з причини відсутності нормативів споживання води юридичними особами виключно на власні питні та санітарно-гігієнічні потреби.

Суб'єкт господарювання в частині обсягів води, що передані для використання населенням з метою задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб, не є платником рентної плати» [5].

Хоча, починаючи з 01.01.2018 р., вторинні водокористувачі вже не згадуються серед платників рентної плати за спеціальне використання води в п. 255.1 ст. 255 Податкового кодексу України, проте й зараз у формі Розрахунку з рентної плати за спеціальне використання води (Додаток 5 до Податкової декларації з рентної плати) вторинні водокористувачі згадуються як платники цього податку. Отже, враховуючи неоднозначність ситуації, залишається дочекатись офіційних роз'яснень від Державної фіскальної служби України щодо того, чи вважає вона і в 2018 р. вторинних водокористувачів платниками рентної плати за спеціальне використання води.

Платниками рентної плати за спеціальне використання води можуть бути суб'єкти господарювання, які здійснюють різні види діяльності, тому при справлянні цього податку застосовуються різні об'єкти оподаткування. Розглянемо послідовно ці об'єкти оподаткування.

Згідно з п. 255.3 ст. 255 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, використаний водокористувачами [7]. Отже, за наявності цього об'єкта оподаткування платник рентної плати за спеціальне використання води має накопичувати в системі бухгалтерського обліку інформацію про обсяги води, які були використані при веденні господарської діяльності (в тому числі про обсяги понадлімітного використання води).

Накопичення обліково-аналітичної інформації здійснюється з урахуванням усіх особливостей, які притаманні певному підприємству та його системі бухгалтерського обліку. Так, І.В. Засць звертає увагу на те, що «особливості облікової інформації залежать від видів обліку (оперативного, бухгалтерського, статистично-

го); форм бухгалтерського обліку (таблично-автоматизованої, діалогової, безпаперової); від джерел та методів формування змінної та умовно-постійної інформації та алгоритму їхнього машинного оброблення» [3, с. 97].

Для випадків спеціального використання води без її вилучення з водних об'єктів Податковим кодексом України визначено окремі об'єкти оподаткування.

Відповідно до пп. 255.3.1 п. 255.3 ст. 255 Податкового кодексу України, «об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики — фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

- для потреб водного транспорту — час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць)» [7].

Таким чином, підприємства гідроенергетики, які при веденні господарської діяльності пропускають воду через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії, мають накопичувати в системі бухгалтерського обліку інформацію про обсяги води, фактично пропущеної через турбіни за звітний період.

Підприємства, які використовують поверхневі води вантажним самохідним і несамохідним флотом, для обчислення рентної плати за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів мають накопичувати в системі бухгалтерського обліку інформацію про:

- вантажомісткість (у тоннах) вантажного флоту;

- кількість місць для пасажирів на суднах пасажирського флоту;

- кількість діб, протягом яких відбувалась експлуатація транспортних засобів (це стосується як вантажного самохідного і несамохідного флоту, так і пасажирського флоту).

Згідно з пп. 255.3.2 п. 255.3 ст. 255 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів; при цьому слід враховувати й поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування [7].

Отже, підприємствам, які використовують воду для потреб рибництва, слід накопичувати в системі бухгалтерського обліку інформацію

про обсяги води, витраченої для поповнення водних об'єктів.

Крім того, на суму рентної плати за спеціальне використання води, яка нараховується та сплачується до бюджету, впливає також походження води. Оскільки різні ставки рентної плати встановлені для підземних вод (залежно від регіону) та для поверхневих вод (залежно від басейнів річок, включаючи притоки), то в системі бухгалтерського обліку потрібно також накопичувати інформацію не лише про обсяги використаної води, а й про те звідки отримано цю воду.

На суму нарахованого податкового зобов'язання також впливають факти перевищення установлених для платника рентної плати лімітів використання води та необхідність застосування за певних обставин коефіцієнтів, передбачених Податковим кодексом України.

Інформація про розрахунки підприємства за рентною платою за спеціальне використання води відображається на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо [4].

У бухгалтерському обліку рентна плата за спеціальне використання води відображається згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати», в якому встановлено, що податки, збори та обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) належать до адміністративних витрат [8].

Таким чином, залежно від особливостей господарської діяльності певного підприємства нарахована сума рентної плати за спеціальне використання води, яка має бути сплачена до бюджету, може відображатися, зокрема, за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» в кореспонденції з кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Згідно з п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України, під час установлення податку обов'язково визначаються такі вісім елементів:

- 1) платники податку;
- 2) об'єкт оподаткування;
- 3) база оподаткування;
- 4) ставка податку;
- 5) порядок обчислення податку;
- 6) податковий період;
- 7) строк та порядок сплати податку;
- 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [7].

Якщо звернутися до ст. 255 Податкового кодексу України, яка регулює порядок справляння рентної плати за спеціальне використання води, то в ній хоча й визначено, що саме є об'єктом оподаткування для рентної плати за спеціальне використання води, проте не зазначено, що є базою оподаткування для цього податку. Тобто, як розраховувати рентну плату за спеціальне використання води, з норм ст. 255 Податкового кодексу України зрозуміти можна, проте формального визначення, що саме є базою оподаткування для цього податку, в цій статті не сказано.

Не визначено бази оподаткування для рентної плати за спеціальне використання води і в інших статтях Податкового кодексу України. Отже, це можна розцінювати як порушення базових вимог податкового законодавства щодо обов'язкового визначення кожного з восьми елементів (у тому числі й бази оподаткування), які мають описувати будь-який податок.

Відповідно до п. 29.1 ст. 29 Податкового кодексу України, «обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів» [7]. Таким чином, відсутність формального визначення бази оподаткування для рентної плати за спеціальне використання води можна розцінювати також як порушення базових вимог податкового законодавства щодо порядку обчислення суми податку, які наведені у п. 29.1 ст. 29 Податкового кодексу України.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу дійти таких висновків:

1. Інформацію, необхідну для обчислення рентної плати за спеціальне використання води, платникам цього податку доцільно накопичувати в системі бухгалтерського обліку. Підприємствам, зокрема, слід накопичувати дані щодо обсягів води, отриманої шляхом забору з водних об'єктів та використаної при веденні господарської діяльності; обсягів води, фактично пропущених через турбіни за звітний період (для підприємств гідроенергетики); обсягів води, витраченої для поповнення водних об'єктів (для підприємств, які використовують воду для потреб рибництва) тощо.

2. У Податковому кодексі України формально не визначено такого обов'язкового для справляння рентної плати за спеціальне використання води елемента, як база оподаткування. Проте, відповідно до п. 29.1 ст. 29 Податкового кодексу України, «обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без засто-

суванням відповідних коефіцієнтів» [7]. Таким чином, відсутність формального визначення бази оподаткування для рентної плати за спеціальне використання води можна розцінювати як порушення базових вимог податкового законодавства щодо порядку обчислення суми податку, які наведені у п. 29.1 ст. 29 Податкового кодексу України.

3. На виконання вимог п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України щодо обов'язкового визначення при встановленні податку такого елемента, як база оподаткування, в цьому Кодексі слід визначити базу оподаткування для рентної плати за спеціальне використання води.

Питання щодо накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, необхідної для обчислення рентної плати за спеціальне використання води, є актуальним і до кінця не вирішеним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Авраменко Н.Л. Шляхи удосконалення системи екологічного оподаткування в Україні / Н.Л. Авраменко, З.В. Шпильківська // Молодий вчений. — 2015. — № 2 (17). — С. 58–63.
2. Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
3. Заєць І.В. Роль інформації в системі управління підприємством / І.В. Заєць // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Серія: Економічні науки. — 2010. — № 2 (52). — С. 97–98.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
5. Лист Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби — Центрального офісу з обслуговування великих платників «Щодо сплати рентної плати за спеціальне використання води» від 16.09.2015 р. №21845/10/28-10-06-11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://officevp.sfs.gov.ua>.
6. Піскова Ж.В. Розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні / Ж.В. Піскова // Вісн. АМСУ. Серія: Економіка. — 2015. — № 2 (54). — С. 68–80.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
9. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України / А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2014. — № 12. — С. 103–121.

Новини Новини

Новини • Новини • Новини

МІНЕКОЛОГІЇ ПРОПОНУЄ СУТТЄВО ЗБІЛЬШИТИ ШТРАФИ ЗА ПОРУШЕННЯ ПРИРОДООХОРОННОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Суттєво посилити відповідальність за порушення природоохоронного законодавства в сфері водних і земельних ресурсів, а також порушення норм щодо атмосферного повітря і збільшити відповідні штрафи у сотні та тисячі разів, пропонує Міністерство екології і природних ресурсів. Про це повідомляє міністерство на своєму сайті і зазначає, що відповідний законопроект «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення (щодо запровадження європейського досвіду про здійснення державного природоохоронного контролю)» винесено на розгляд парламенту (реєстраційний номер № 8026).