

7. *Міхельс В.О.* Принципи і методи формування нормативів укрупнених показників кошторисної вартості об'єктів реконструкції житлових будинків / В.О. Міхельс, Ю.О. Гриценко. – К.: Економіка та держава. – 2006. – №7 – С. 49 – 52.

8. *Торкатюк В.І.* Проблемы формирования конкурентной среды в жилищном строительстве Китая / Торкатюк В.І., Вень Мінмін, Чжунь Лін, Чен Хайшен // Коммунальное хозяйство городов. – 2008. – № 85. – С.178 – 192.

9. *Титок В.В.* Формування моделі житлового будівництва в місті/ В.В. Титок // Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. – К.: КНУБА, вип. 30 – 2013. – С. 90 – 98.

10. *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH.* Podręcznik rewitalizacji: Zasady, procedury i metody działania , współczesnych procesów rewitalizacji / GTZ Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit przy współpracy Institut für Wohnen und Umwelt Darmstadt. – Warszawa. : Wyd-wo Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast oraz GTZ, Mefisto Editions, 2003. – 173 s. – ISBN: 83-912878-1-5

11. *Rembeza M., 2007, Analiza wybranych projektów rewitalizacji w Polsce, "nansowanych z funduszy strukturalnych UE, w pierwszym okresie programowania 2004–2006, [w:] Lorens P. (red.), Rewitalizacja miast w Polsce. Pierwsze doświadczenia, „biblioteka urbanisty”, Urbanista, Warszawa.*

Стаття надійшла 24. 11 2014 р.

УДК: 336.71

Г.В. Сліпенчук

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ КАСОВОГО МЕТОДУ ІЗ ПДВ У БУДІВНИЦТВІ

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено дослідженню чинного податкового законодавства. Проаналізовано основні проблеми застосування касового методу із ПДВ у будівництві.

***Ключові слова:** касовий метод, податкові зобов'язання, податковий кредит, податок на додану вартість.*

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию действующего налогового законодательства. Проанализированы основные проблемы применения кассового метода по НДС в строительстве.

Ключевые слова: *кассовый метод, налоговые обязательства, налоговый кредит, налог на добавленную стоимость.*

ABSTRACT

The article studies the current tax law. The basic problem, use the cash method of tax on value added in construction.

Keywords: *cash method, income tax liabilities, tax credit, the value added tax.*

Постановка проблеми. Уже багато минуло часу відтоді, як у Податковому кодексі України для виконавців будівельних робіт закріпили можливість користуватися, так званим, «касовим методом» під час визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ. Так, запрацювала відповідна норма ще з 19 січня 2012 року. Однак, як і тоді, так і зараз, прозорості в ній небагато. Причина – норма не відрізняється особливою конкретикою і не містить роз'яснень.

Актуальність останніх досліджень і публікацій. Порядок нарахування сплати суб'єктами господарювання податків і зборів у контексті Податкового кодексу України розглянуто в працях Н. М. Ткаченко. Особливості оподаткування в галузях економіки розглянуто, зокрема, в наукових статтях Т. Лісіца, С. М. Петренко, О. М. Кузьміна, О. В. Балабенко, І. В. Точонова, а також у листах і роз'ясненнях ДПС України.

Невирішена частина загальної проблеми. Незважаючи на те, що пройшло більше двох років з моменту введення касового методу для виконавців будівельних робіт, він ще й досі майже не використовується.

Метою даної статті є аналіз законодавства щодо суті та правил застосування касового методу з ПДВ у будівництві та окреслення пов'язаних з ним проблемних питань.

Виклад основного матеріалу. Можливість застосування касового методу в будівництві закріплено в останньому абзаці п. 187.1 Податкового кодексу України (ПКУ): «За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу» [1]. Тобто, особливої виключно будівельної суті касового методу для виконавців будівельних робіт законотворці не передбачили. Адже, у наведеному пп. 14.1.266 ПКУ надане загальне визначення касового методу з метою обчислення ПДВ. За ним:

- **по-перше**, податкові зобов'язання нараховують на дату зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку чи отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг);

- **по-друге**, право на податковий кредит виникає на дату списання коштів із банківського рахунка (видачі з каси) платника податку чи надання

інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Отже, для будівництва використання цього методу означає здатність відображати податкові зобов'язання лише за наявності оплати від замовників будівельних робіт, навіть якщо право власності на відповідні роботи вже було передано таким замовникам. Водночас, податковий кредит теж доведеться відображати за оплатою, а не за першою подією. Утім, в жодному разі неможна обрати щось одне, наприклад, податкові зобов'язання за касовим методом, а податковий кредит – ні.

Касовий метод із ПДВ у будівництві – суто добровільна річ. Це впливає з останнього абзацу п. 187.1 ПКУ. У ньому чорним по білому написано, що суб'єкти підприємницької діяльності можуть (а не зобов'язані) застосовувати касовий метод за операціями з виконання підрядних будівельних робіт.

На кого поширюється «підрядний» касовий метод? Це одна з найбільших проблем норми, що розглядається. Адже, судячи з неї, касовий метод поширюється на виконавців будівельних робіт підрядним способом. Зупинимось саме на суті підрядного будівництва.

Юридичні засади такого будівництва закріплено в главі 61 Цивільного кодексу України (ЦКУ) [2]. Зокрема, ст. 875 визначає договір будівельного підряду як угоду, за якою підрядник зобов'язується збудувати та здати в установленний строк об'єкт або виконати інші будівельні роботи згідно з проектно-кошторисною документацією, а замовник зобов'язується надати підрядникові будівельний майданчик (фронт робіт), передати затверджену проектно-кошторисну документацію, якщо цей обов'язок не покладається на підрядника, прийняти об'єкт або закінчені будівельні роботи й оплатити їх.

З огляду на це, касовий метод із ПДВ передбачено саме для підрядників як виконавців будівельних робіт.

До останніх, вважаємо, повинні належати й субпідрядники, адже в разі їх залучення підрядник стає для останніх замовником, а вони, у свою чергу (що є логічним), для такого замовника – підрядниками (ст. 838 ЦКУ).

Однак, податківців мають іншу думку. За їх роз'ясненням, наведеним у підрозділі 101.05 Єдиної бази податкових знань, касовий метод можуть застосовувати лише підрядники, які уклали договір будівельного підряду із замовником [6]. Якщо ж такі підрядники залучають для виконання будівельних робіт інших суб'єктів — платників ПДВ, то останні повинні визначати податковий кредит і податкові зобов'язання з ПДВ на загальних підставах.

Судячи з такого твердження податківців, субпідрядники не можуть застосовувати касовий метод.

Водночас, останні за бажанням можуть посперечатися за своє право на касовий метод з огляду на те, що вони згідно з нормами ЦКУ теж укладають договори підряду, щоправда, замовником для них є генеральний

підрядник. Найоптимальніший спосіб для цього – отримати індивідуальну податкову консультацію.

Як уже зазначалося, застосовується означений метод до підрядних будівельних робіт. Тепер ознайомимося із суттю «будівельних робіт».

Нині в ПКУ відсутні норми, які б тлумачили поняття «будівельні роботи» з метою оподаткування. Відомо, що інші терміни, які застосовуються в ПКУ й не визначені ним, використовуються в значенні, встановленому іншими законами (п. 5.3 ПКУ). Водночас, як уже неодноразово зазначалося, увесь касовий метод зосереджується навколо підрядних будівельних робіт. Тому, логічно коли потрібно визначити – чи належать роботи до підрядних будівельних, звертатися до відповідного договору підряду. Згідно із ч. 2 ст. 875 ЦКУ, договір будівельного підряду укладається на проведення нового будівництва, капітального ремонту, реконструкції (технічного переоснащення) підприємств, будівель (зокрема житлових будинків), споруд, виконання монтажних, пусконаладжувальних й інших робіт, нерозривно пов'язаних із місцезнаходженням об'єкта.

Зазначене збігається і з суто будівельним визначенням будівельних робіт. Так, за ст.ст. 4 і 9 Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.1999 р. № 687-XIV та абз. 2 п. 1 Порядку виконання будівельних робіт, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 р. № 466 будівництво (будівельні роботи) – це роботи з нового будівництва, реконструкції, технічного переоснащення діючих підприємств, реставрації, капітального ремонту [3,4].

Віднесення ж робіт до якоїсь категорії із цього переліку — також непросте завдання. Однак, за таких обставин можна керуватися роз'ясненнями офіційних органів у сфері будівництва. Наприклад, Держархбудінспекція розтлумачила поняття «реконструкції» в своєму листі від 12.04.2013 р. № 40-19-1699: це перебудова введених в експлуатацію в установленому порядку об'єктів будівництва, яка передбачає вдосконалення виробництва, підвищення його техніко-економічного рівня та якості продукції, що виготовляється, поліпшення умов експлуатації та проживання, якості послуг, зміну основних техніко-економічних показників (кількість продукції, потужність, функціональне призначення, геометричні розміри тощо). А поняття «капітального ремонту» ще в 2003 році розглянув Державний комітет України з будівництва та архітектури (лист від 30.04.2003 р. № 7/7-401) [7].

У справі визначення «будівельності» підрядних робіт також можна звертатися, наприклад, до Правил визначення вартості будівництва (ДБР Д. 1.1-1-2000), затверджених наказом Держбуду від 27.08.2000 р. № 174 і кошторису, складеного до договору підряду на їх підставі [5]. Вони містять доволі деталізований перелік робіт, які можна віднести до кожної складової будівельних робіт (чи то реконструкції, капітального ремонту тощо).

Механізм переходу на касовий метод залишився поза увагою як нормотворців, так і податківців. Можна запропонувати такий механізм переходу.

Діюче законодавство не зобов'язує підрядників, які бажають перейти на касовий метод, повідомляти Податковій про ці плани. Тому в платників податків є всі підстави діяти на власний розсуд. З якого числа починати застосовувати касовий метод – з будь-якого чи з першого числа звітного податкового місяця (кварталу), законодавство теж не пояснює. Утім, логічно це зробити з нового звітного періоду.

Відкритим є також питання: чи починати застосовувати касовий метод лише до операцій за новоукладеними договорами, чи можна – до будь-яких, незалежно від дати початку здійснення операцій за ними. Стовідсоткової відповіді, на жаль, немає. Однак, найбільш безпроблемним є застосування до договорів, за якими вже почали застосовувати загальні правила визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту, таких самих правил до їх «закриття». А касовий метод почати застосовувати до договорів, операції за якими в ПДВшному обліку до переходу на касовий метод ще не засвітилися. Адже, застосування касового методу до постачань підрядних робіт, частина яких уже засвітилася в податковому обліку, спричиняє безліч додаткових питань, яких і без цього в зазначеному методі більше, ніж потрібно.

Застосування касового методу потребує застосовувати його до всіх підрядних будівельних робіт. Єдине, про що треба пам'ятати, якщо за відповідними роботами вже було збільшено податковий кредит за першою подією, то відобразити його вдруге за касовим методом не варто. Те саме стосується й податкових зобов'язань. Хоча, не виключаємо, що на практиці цей момент може стати предметом фіскальних маніпуляцій із боку податкових органів.

До того ж, варто зауважити, що використання касового методу, найчастіше буде поєднано з виконанням інших, не пов'язаних із будівельними, робіт і послуг. І з огляду на те, що касовий метод передбачено лише для підрядних будівельних робіт, решта операцій, на які не поширюється цей метод, потрібно буде обкладати ПДВ за загальними правилами. Це, безумовно, не полегшить роботу бухгалтерів будівельних організацій.

Водночас, на визначенні податкових зобов'язань обкладення ПДВ не закінчується. Адже, як уже зазначалося, застосування касового методу потребує обов'язкового визначення податкового кредиту теж за таким методом. А отже, маючи як звичайні операції, так і постачання підрядних будівельних робіт, бухгалтерам будівельних організацій доведеться розмежовувати податковий кредит, який належить до таких робіт, а який – ні, і визнавати цей кредит за різними правилами.

Не варто також забувати про податковий кредит, який водночас належить як до оподатковуваних операцій за касовим методом, так – і ні.

Йдеться про вхідний ПДВ за придбаннями, які неможливо прямо пов'язати з тим чи іншим постачаннями (зазвичай, це загальногосподарські покупки). Адже, за позицією податкових органів цей кредит має розподілятися. Такого висновку податкові органи, зокрема, дійшли в своєму листі від 25.10.2011 р. №4261/6/15-3415-04: «У разі, коли товари/послуги виготовлені та/або придбані, призначені для часткового використання в операціях, база оподаткування яких визначається за касовим методом, а частково – за методом першої з подій, розподіл податкового кредиту здійснюється пропорційно обсягу постачання в звітному періоді товарів/послуг за касовим методом до загального обсягу постачання».

Відмова від касового методу. Тут теж не все прозоро, адже законодавство, загалом, і ПКУ, зокрема, не окреслюють процедуру відмови від касового методу під час виконання підрядних будівельних робіт. Така відмова, як і сам метод, є суто добровільною. Водночас, за відсутністю відповідних законодавчих норм і податкових роз'яснень здійснити таку відмову сміливі платники податків можуть у будь-який момент.

Правильним є підхід щодо подальшого формування податкового кредиту та зобов'язань після відмови від касового методу такий – якщо зобов'язання та/чи кредит визнано в період дії касового методу, то повторно вони не відображаються. Якщо ж такі зобов'язання та/чи кредит не визнавалися, то їх потрібно визнати за датою настання будь-якої з подій, що сталася раніше після відмови (відвантаження товарів, робіт, послуг чи отримання оплати) [8]. До того ж, податкові органи, найімовірніше, наполягатимуть на цьому, якщо податкові зобов'язання під час застосування касового методу не збільшувалися за датою відвантаження відповідних робіт, то такі зобов'язання мають бути збільшені за датою відмови від касового методу, тобто, не чекаючи дати настання другої події – оплати. Такий підхід, звісно, є суперечливим, адже про нього вПКУжодного слова.

Щодо касового методу в будівництві та спецправил визначення податкових зобов'язань, наприклад, за операціями з виконання довгострокових будівельних договорів або робіт за рахунок бюджетних коштів, то згідно з п. 187.7 ПКУ, під час здійснення постачань за рахунок бюджетних коштів податкові зобов'язання потрібно збільшувати за датою зарахування таких коштів (отримання інших видів компенсації). Отже, податковий кредит можна збільшувати за загальним правилом «першої події».

Спецмеханізм оподаткування, так званих, довгострокових договорів (контрактів) навпаки передбачає визнання податкових зобов'язань за датою передання виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами) (п. 187.9 ПКУ).

У листі ДПС у м. Києві від 27.02.2012 р. № 803/10/06-406 контролери розглядали ситуацію, коли відбувається постачання/придбання робіт/послуг за договором (контрактом), який відповідно до п. 187.9 ПКУ визначено

довгостроковим, за рахунок бюджетних коштів. Тобто, визначали, яке із спецправил п. 187.7 чи п. 187.9 ПКУ є більш спеціальним, і надали перевагу правилу визнання податкових зобов'язань для довгострокових договорів у розумінні ПКУ. Ситуація ще більш ускладнюється, якщо виконавець таких підрядних робіт застосовуватиме й касовий метод.

Наразі щодо цієї проблеми виникло дві основні доволі протилежні позиції:

- **перша:** норма щодо можливості застосування касового методу до операцій постачання підрядних будівельних робіт міститься в п. 187.1 ПКУ, який визначає загальний метод – метод першої події. З огляду на це ПКУ дає вибір лише між визнанням податкових зобов'язань за методом першої події або за касовим. Якщо ж на відповідні будівельні роботи поширюється якийсь спеціальний метод визначення податкових зобов'язань (наприклад, за п. 187.7 або п. 187.9 ПКУ), то платник податків має застосовувати саме такий спеціальний метод;

- **друга:** після вибору касового методу визнання податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ до операцій із постачання підрядних будівельних робіт платник податків може не застосовувати спеціальних правил оподаткування, таких як оподаткування постачань за бюджетні кошти чи операцій за довгостроковими договорами.

До якої з них приєднатися – останнє слово залишається за нормотворцями та податковими органами.

Висновок. Підсумовуючи вище наведене можна стверджувати, що, незважаючи на те, що пройшло більше двох років з моменту введення касового методу для виконавців будівельних робіт, він ще й досі майже не використовується. Адже, чи не кожен крок бухгалтера в напрямі такого методу, наразі, є законодавчоне врегульованим. Тому найбезпечнішим для будівельних організацій, які бажають скористатися касовим методом обкладення ПДВ, є отримання індивідуальної податкової консультації щодо всіх окреслених питань. Як альтернативу можна розглядати застосування касового методу, таким чином, як його розуміє кожен платник податку окремо. Однак, у цьому випадку не виключено, що «самоуправство» може призвести підприємство до конфліктів із податковими органами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. *Цивільний кодекс України* 16.01.2003 № 435-IV.
3. *Закон України «Про архітектурну діяльність»* від 20.05.1999 р. № 687-XIV.
4. Порядок виконання будівельних робіт, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 р. № 466.

5. *Правила* визначення вартості будівництва (ДБР Д. 1.1-1-2000), затверджені наказом Держбуду від 27.08.2000 р. № 174.

6. *Єдина* база податкових знань. Розміщена на офіційному сайті Міндоходів України – www.minrd.gov.ua.

7. *Лист* Державного комітету України з будівництва та архітектури від 30.04.2003 р №7/7-401.

8. *Лісіца Т.В.* ПДВ і будівництво житла: де перше постачання / Т. Лісіца // *Баланс*. – 2013. – № 29. – С. 19–20.

Стаття надійшла 15. 04 . 2014 р.

УДК 69.059.25:725.94

С. А. Осипов

ТЕХНОЛОГИЯ РЕСТАВРАЦИИ АРОЧНЫХ КОНСТРУКЦИЙ И СВОДОВ. ОЦЕНКА ЗНАЧИМОСТИ ВЫДЕЛЕННЫХ ПОДГРУППВЛИЯЮЩИХ ФАКТОРОВ

АНОТАЦІЯ

У статті розглядається оцінка значущості впливу сформованих підгруп факторів на вибір технології реставрації аркових конструкцій і склепінь пам'ятників архітектури, а також її результати.

Ключові слова: фактори, технологія, реставрація, пам'ятники архітектури, склепіння, арки.

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается оценка значимости влияния сформированных подгрупп факторов на выбор технологии реставрации арочных конструкций и сводов памятников архитектуры, а также ее результаты.

Ключевые слова: факторы, технология, реставрация, памятники архитектуры, своды, арки.

ABSTRACT

The article discusses assessment of the importance of the formed subgroups of factors influence the choice of technology for the restoration of the arches and arched constructions of monuments of architectural, as well as its results.

Keywords: factors, technology, restoration, monuments of architecture, arches.