

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Анотація

Операції будь-якого підприємства, які пов'язані з погашенням зобов'язань перед бюджетом, завжди вважаються складними і проблемними. Особливо це відчутно в умовах частих змін нормативної бази. Складність ще полягає у тому, що бюджетні установи своє податкове навантаження визначають на етапі планування при складанні свого основного фінансового документу – кошторису. Вивчення особливостей оподаткування діяльності установ бюджетної сфери, які необхідно враховувати при обґрунтуванні окремих кошторисних показників у процесі формування кошторису, забезпечить більш раціональне використання бюджетних коштів. Одержані результати можуть бути використані для вирішення практичних завдань щодо покращення кошторисного планування.

Ключові слова: бюджетні установи, неприбуткові установи, кошторис, бюджетні кошти, бюджетний період, державний бюджет, місцевий бюджет, податок, збір, об'єкти оподаткування, податкове навантаження.

Т. И. Долишня, к.э.н., И. Б. Медвидь,
Ивано-Франковский национальный технический университет
нефти и газа, г. Ивано-Франковск

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Аннотация

Операции любого предприятия, связанные с погашением обязательств перед бюджетом, всегда считаются сложными и проблемными. Особенно это ощутимо в условиях частых изменений нормативной базы. Сложность еще заключается в том, что бюджетные учреждения свою налоговую нагрузку определяют на этапе планирования при составлении своего основного финансового документа – сметы. Изучение особенностей налогообложения деятельности учреждений бюджетной сферы, которые необходимо учитывать при обосновании отдельных сметных показателей в процессе формирования сметы, обеспечит более рациональное использование бюджетных средств. Полученные результаты могут быть использованы для решения практических задач по улучшению сметного планирования.

Ключевые слова: Учреждения, неприбыльные учреждения, смета, бюджетные средства, бюджетный период, государственный бюджет, местный бюджет, налог, сбор, объекты налогообложения, налоговая нагрузка.

Постановка проблеми. Податкові платежі несуть суттєвий вплив на фінансово-господарську діяльність будь-якого підприємства, не є винятком і бюджетні установи.

Бюджетні установи своє податкове навантаження визначають ще на етапі планування при складанні основного фінансового документу – кошторису, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних

зобов'язань та здійснення платежів для виконання установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [1]. При цьому керуються Податковим кодексом України [2] (надалі – ПКУ), де визначено види податків та зборів, які сплачують бюджетні установи, порядок їх справляння, загальні правила адміністрування.

Саме тому врахування особливостей оподаткування бюджетних установ у процесі формування кошторису забезпечить правильність розрахунків запланованих видаткових кошторисних показників, їх обґрунтованість та раціональність використання бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань оподаткування бюджетних установ присвячені праці вчених, зокрема Р. Т. Джоги [3], В. І. Лемішовського [4], В. Матвєєвої [5] та інших. Проте недостатньо уваги приділено особливостям, що притаманні системі оподаткування бюджетних установ.

Формулювання цілей статті й аргументування актуальності поставленого завдання. Метою статті є розкриття особливостей оподаткування діяльності установ бюджетної сфери, врахування яких при обґрунтуванні окремих кошторисних показників у процесі формування кошторису забезпечить більш раціональне використання бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу. Незважаючи на те, що бюджетні установи утримуються за рахунок коштів відповідного державного чи місцевого бюджетів, у процесі виконання кошторисів саме вони виступають платниками різних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Охарактеризуємо їх. При цьому акцентуємо увагу на існуючих особливостях.

Податок на прибуток. Як правило, бюджетні установи не є платниками цього податку, перш за все завдяки особливому статусу – статусу неприбутковості.

Статус неприбутковості бюджетних установ визначено п. 12 ст. 2 Бюджетного Кодексу України [6]: «Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими».

Згідно з ПКУ, бюджетні установи також підпадають під визначення таких, що є неприбутковими. Відповідно до п. 14.1.121. ст. 14 ПКУ, «неприбуткові підприємства, установи та організації – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством» [2].

Отже, якщо в процесі виконання кошторису бюджетні установи одержують доходи, що відносяться до власних надходжень (перелік доходів, одержаних

як власні надходження, визначено в ст. 13 Бюджетного кодексу [6]) і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису, то відповідно до п. 133.1.1 ПКУ [2] звільняються від обкладання податком на прибуток. Але таке звільнення застосовується тільки за умови, якщо бюджетна установа внесена контролюючими органами до Реєстру неприбуткових організацій та установ в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади.

Податок на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО). Бюджетна установа нараховує та виплачує працівникам дохід у вигляді заробітної плати та інших виплат (оподатковуваний дохід) (ст. 164 ПКУ[2]) і відповідно виступає податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб.

До доходів у вигляді заробітної плати відноситься основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податків у зв'язку з відносинами трудового найму. До заробітної плати належать і окремі виплати, які не входять до фонду оплати праці, зокрема лікарняні, які повністю або частково компенсують заробітну плату.

Методика розрахунку сум ПДФО (порядок визначення бази оподаткування ПДФО та застосування ставок ПДФО) аналогічна до будь-якого іншого підприємства (незалежно від форм власності).

Зауважимо, що перерахування (сплата) податку на доходи фізичних осіб здійснюється за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюється виплата доходу фізичної особи [7].

З 01 січня 2015 року всі установи на території України, окрім Києва, перераховують (сплачують) податок на доходи фізичних осіб наступним чином: 25% до державного бюджету (в Києві – 60%) та 75% до місцевих бюджетів (в Києві – 40%) [11].

Військовий збір. Відповідно до ст. 161 розділу «Перехідних положень» ПКУ [2], тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України встановлено військовий збір. Платниками збору є особи, які визначені п.162.1 ст.162 ПКУ [2], об'єктом оподаткування є їхні доходи, що визначені ст.163 ПКУ[2].

Ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування.

Податок на додану вартість (надалі – ПДВ). Більшість операцій, здійснюваних бюджетною установою, звільнені від оподаткування податком на додану вартість або оподатковуються за нульовою ставкою. Але у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 1000 тис. грн. (без урахування ПДВ), бюджетна установа

ГРОШІ, ФІНАНСИ, КРЕДИТ

зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання).

За бажанням бюджетна установа може також і добровільно зареєструватися платником ПДВ.

ПДВ складається з двох частин: податкового зобов'язання та податкового кредиту. До бюджету платник сплачує різницю між податковим зобов'язанням та податковим кредитом.

Сплата податку на додану вартість, який включений до ціни товарів, робіт і послуг, здійснюється за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюється основний платіж, або за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2800 «Інші поточні видатки», якщо сплата податку відноситься до податкового кредиту платника податку [6].

Екологічний податок. Бюджетна установа є платником цього податку, якщо вона здійснює (ст. 242 ПКУ [2]):

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Плата за землю, відповідно до внесених змін Законом №71-VIII [11], включена до переліку місцевих податків.

Зважаючи на прийняті законодавчі акти, для плати за землю залишається загальний порядок щодо застосування рішень із її запровадження. Органи місцевого самоврядування можуть диференціювати та затверджувати ставки земельного податку лише на 2016 рік.

Транспортний податок. Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством, власні легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 грн. за кожен легковий автомобіль (п. 267.4 ПКУ).

Базовий податковий (звітний) період для сплати податку дорівнює календарному року.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму транспортного податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають

контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частинами поквартально [2].

Рентна плата. Загальнодержавний податок, в який трансформовано із цілого ряду платежів. Бюджетні установи нараховують та сплачують рентні платежі.

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України. Платниками податку є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, які користуються радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Рентна плата за спеціальне використання води. Справляється водокористувачами, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, збір обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

Якщо бюджетна установа має на балансі дошкільні навчальні заклади, які не мають власних рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу, які використовують воду для власної господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах (наприклад, використовує обсяги води у їдальнях для приготування їжі з метою реалізації та отримання доходу), то при укладенні договору на поставку води з водокористувачем-постачальником, податок обчислює і сплачує така установа на загальних підставах за весь обсяг фактично використаної води, у т.ч. і за обсяги, використані дошкільними навчальними закладами (п. 326.13 ст. 326 ПКУ [2]).

Якщо бюджетна установа використовує воду для власної господарської діяльності або така вода використовується для власної господарської діяльності дошкільними навчальними закладами, що знаходяться на балансі такої установи, без отримання доходу в грошовій, матеріальній або

нематеріальній формах, то така установа не є платником податку за спеціальне використання води.

У випадку надання в оренду приміщення іншій бюджетній установі, якщо орендодавець не використовує обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, то така установа не є платником податку за спеціальне використання. Якщо орендар використовуватиме воду для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах та укладе договір на поставку води, то самостійно сплачуватиме ренту [8].

Зазначимо, що згідно із статтею 283 Господарського кодексу України [8] за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у використання майно для здійснення господарської діяльності.

Проте якщо орендар (бюджетна установа, юридична особа, що є бюджетною установою; фізична особа-підприємець) використовує обсяги води для здійснення господарської діяльності без укладання окремого договору на поставку води, а договір на поставку води має орендодавець (бюджетна установа), то платником буде бюджетна установа (орендодавець) [8].

Об'єктом оподаткування податку є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання (п.324.1 ст.324 ПКУ [2]).

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму рентної плати як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування з урахуванням коригуючого коефіцієнта, визначеного в установленому законом порядку.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується платником рентної плати за місцем його податкової реєстрації авансовими платежами щодаки (15, 25 числа поточного місяця, 5 числа наступного місяця) (ст.251, ст.252 [2]).

Сплата усіх податків і зборів, за винятком податку на додану вартість та на доходи фізичних осіб, здійснюється за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2800 «Інші поточні видатки» [7].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, із вищевикладеного матеріалу можемо зробити наступні висновки: по-перше, бюджетні установи несуть доволі велике податкове навантаження; по-друге, визначені податковим кодексом особливості оподаткування бюджетних установ дають змогу зменшити податкове навантаження; по-третє, на нашу думку, врахування цих

податкових особливостей при обґрунтуванні кошторисних показників дозволить більш раціонально використовувати бюджетні кошти.

Необхідно проводити подальші дослідження податкового навантаження бюджетних установ, зокрема їх особливостей в напрямі конкретизації щодо окремих сфер діяльності, з метою підвищення ефективності кошторисного планування та розробки рекомендацій щодо оптимізації податкового навантаження.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 28 лютого 2002 р. №229. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756- VI (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
3. Лемішовський В. І. Облік в бюджетних установах : [навч. посібн.] / В. І. Лемішовський. – Львів : Інтелект-захід, 2007. – 1104 с.
4. Джога Р. Т. Облік в бюджетних установах : [навч. посібн.] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2006. – 250 с.
5. Матвеева В. Все про облік та оподаткування бюджетних організацій / В. Матвеева, С. Замазій. – Х. : Фактор, 2005. – 1024 с.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну України від 12.03.2012 р. №333. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
8. Щодо оподаткування бюджетних установ збором за спеціальне використання води [Електронний ресурс] : Лист ДПА України від 11.04.2011 р. № 10193/7/15-0817. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-zbori-/zbir-za-spetsialne-vikoris/listi-dps/53381.html>
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сплати екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів та вдосконалення деяких податкових норм [Електронний ресурс] : Закон України від 04.07.2013 р. №422-VII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/422-18/paran2#n2>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/71-19>.

Tetyana Dolishnia, Candidate of Economic Sciences, **Iryna Medvid**,
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk

BUDGETARY INSTITUTIONS TAXATION PECULIARITIES

Annotation

The operations of any enterprise connected with repayment of budget loans are always considered to be challenging and problematic. It is especially notable in conditions of frequent regulatory changes. It is challenging because budgetary institutions determine their tax burden at the stage of planning, when making their major financial document – an estimate. The study of the peculiarities of tax

treatment of budgetary institutions, which should be taken into account when justifying some estimate parameters in the process of estimate formation, will provide a more efficient use of budget funds. The obtained results can be used to solve practical problems of budgeting improvement.

Keywords: budgetary institutions, non-profit institutions, budget, budget funds, budget period, state budget, local budget, tax, charges, objects of taxation, tax burden.

References:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. *On approval of the drafting, review, approval and implementation of the basic requirements for estimates of budgetary institutions*, 28 February 2002 №229. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (in Ukr.).
2. *Tax Code of Ukraine*, Law of Ukraine of 2 December 2010 № 2756- VI (with changes and additions). Available at: <http://www.minfin.gov.ua/> (in Ukr.).
3. Lemishovs'kyj, V.I. (2007). *Oblik v biudzhetnykh ustanovakh* [Accounting in Budgetary Institutions]. Intelekt-zakhid, L'viv, 1104 p. (in Ukr.).
4. Dzhoha, R.T. (2006). *Oblik v biudzhetnykh ustanovakh* [Accounting in Budgetary Institutions]. KNEU, Kyiv, 250 p. (in Ukr.).
5. Matvieieva, V., Zamazij, S. (2005). *Vse pro oblik ta opodatkuvannia biudzhetnykh orhanizatsii* [All about accounting and taxation of budgetary organizations]. Faktor, Karkiv, 1024 p. (in Ukr.).
6. Budget Code of Ukraine (2010). Available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 16 July 2010) (in Ukr.).
7. Ministry of Finance of Ukraine (2012). *On approval of the Instruction on the implementation of economic classification of budget expenditures and Instruction on the use of classification of budget crediting*. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (Accessed 12 march 2012) (in Ukr.).
8. *On tax treatment of budgetary institutions for special use of water. Letter of the State Tax Administration of Ukraine of April, 11.04.2011, №10193/7/15-0817*. Available at: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-zbori-/zbir-za-spetsialne-vikoris/listi-dps/53381.html> (in Ukr.).
9. Commercial Code of Ukraine (2003). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (in Ukr.).
10. *On Amendments to the Tax Code regarding the payment of environmental tax for the disposal of decommissioned vehicles and improvement of some tax norms*, Law of Ukraine of April, 7 2013 №422-VII. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/422-18/paran2#n2> (in Ukr.).
11. *On Amendments to the Tax Code of Ukraine and laws of Ukraine on tax reform*, Law of Ukraine of January, 28 2014 № 71-VIII. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/go/71-19> (in Ukr.).



УДК 336.531

Ю. О. Напалкіна,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса

**БЮДЖЕТНІ ІНВЕСТИЦІЇ ЯК ФІСКАЛЬНИЙ ІНСТРУМЕНТ
РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ ПОТОКІВ РЕГІОНУ**

Анотація

У статті розглянуто теоретичні засади бюджетного інвестування, визначено джерела формування державних інвестиційних ресурсів на регіональному рівні та напрями їх використання. Зазначається, що бюджет розвитку місцевих бюджетів виступає головним