

[https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3\(1\)-57](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-342-3(1)-57)

УДК 657:336.1

ЛАГОДІЄНКО Наталія

Одеський національний технологічний університет

<http://orcid.org/0000-0002-8472-1395>

ІВАНЧЕНКОВА Лариса

Одеський національний технологічний університет

<http://orcid.org/0000-0002-8402-4637>

ФУРСА Вікторія

Харківський національний університет внутрішніх справ

<https://orcid.org/0000-0001-6325-0910>

СКЛЯР Лариса

Одеський національний технологічний університет

<https://orcid.org/0000-0002-8332-8823>

ЄВТУШЕВСЬКА Ольга

Одеський національний технологічний університет

<https://orcid.org/0000-0003-4869-5123>

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

Стаття присвячена розкриттю особливостей оподаткування бюджетних установ України, а також основних аспектів організації податкового обліку таких установ.

У статті визначено та розглянуто систему податків, платником яких є бюджетні установи. Охарактеризовано основні засади визначення податкових зобов'язань щодо цих податків, та виділено основні специфічні ознаки, що притаманні оподаткуванню саме бюджетних установ. Основну увагу приділено характеристиці особливостей оподаткування ПДВ, а саме: визначення об'єктів оподаткування, ставок податку, визначення та визнання податкових зобов'язань та кредиту, документального забезпечення визнання податку. Охарактеризовано особливості відображення ПДВ в системі обліку бюджетних установ. Визначено склад податкової звітності бюджетних установ.

Результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності бюджетних установ України при організації системи податкового обліку з метою правильного використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджетні установи, облік в бюджетних установах, ПДВ, податковий облік, податки, звітність в оподаткуванні.

LAGODIENKO Nataliia, IVANCHENKOVA Larysa

Odesa National University of Technology

FURSA Victoriia

Kharkiv National University of Internal Affairs

SKLIAR Larysa, YEVTUSHEVSKA Olha

Odessa National Technological University University

FEATURES OF TAXATION AND TAX ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS OF UKRAINE

The article provides a comprehensive analysis of the taxation system applicable to budgetary institutions in Ukraine, focusing on the organizational principles of tax accounting and reporting within these public entities. It outlines the unique operational characteristics of budgetary institutions that have a direct impact on their tax obligations and financial practices. The study identifies the types of taxes that such institutions are legally required to withhold, calculate, and remit, including personal income tax, military levy, unified social contribution (USC), environmental tax, property tax, transport tax, land tax, and value-added tax (VAT).

Emphasis is placed on the legal framework governing each of these taxes, particularly highlighting the procedural aspects of determining tax liabilities, calculating tax bases, and ensuring compliance with statutory requirements. Special attention is devoted to the peculiarities of VAT accounting in budgetary institutions, including the identification of taxable transactions, applicable tax rates, the process of recognizing tax obligations and input VAT credits, and the documentation required to substantiate tax positions.

Furthermore, the article delves into the accounting treatment of various taxes within the financial systems of budgetary institutions, analyzing how these taxes are recorded and reported in alignment with public sector accounting standards. The structure and content of tax reporting are also examined in detail, including the specific forms and schedules mandated for fiscal reporting.

The findings of the article have practical implications for administrators and financial officers of Ukrainian budgetary institutions, offering guidance for establishing efficient and compliant tax accounting systems that support the transparent and lawful use of public resources. By improving tax reporting accuracy and compliance, these institutions can enhance fiscal discipline and accountability within the public administration framework.

Keywords: budgetary institutions, accounting in budgetary institutions, VAT, tax accounting, taxes, tax reporting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Бюджетні установи України є особливими організаціями, що мають значні відмінності від інших закладів щодо організаційних форм та способів фінансування діяльності. До бюджетних установ включають

організації, які фінансуються з державного або місцевих бюджетів та здійснюють діяльність не з метою отримання прибутку, а для задоволення потреб громадян у спільних благах.

Податковий облік у таких установах також має низку специфічних особливостей, зумовлених характером їхньої діяльності, джерелами фінансування та правовим статусом. Дотримання правильності визначення податкових зобов'язань у бюджетних установах прямо впливає на ефективність використання бюджетних коштів. Тому дослідження особливостей оподаткування таких установ та вирішення дискусійних аспектів, що пов'язані з цим процесом, є актуальним науковим та прикладним завданням.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні аспекти особливостей організації обліку в бюджетних установах України досліджували такі науковці, як Атамас П. Й., Бондаренко Н. М., Бутинець Ф. Ф., Джога Р. Т., Канаєва Т. В., Кудіна О. М., Маляревський Ю. Д., Писарчук О. В., Свірко С. В. та інші. Проте дослідженню питання особливостей оподаткування та проведення саме податкового обліку в бюджетних установах приділялось значно менше уваги у науковій спільноті. Дане питання досліджувалось в роботах Щербатової М.В., Феофанової І.В. [7], Товченик Н., Травінської С. І., Мельник Т. Г. [6]. Стан організації бухгалтерського обліку, в тому числі і податкового, вимагає подальших досліджень та реформування, що зумовлює актуальність дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета статті полягає в дослідженні сучасного стану оподаткування бюджетних установ України, систематизації та характеристиці основних особливостей елементів податків, платником яких є бюджетні установи, а також в дослідженні основних аспектів їх відображення в системі обліку бюджетних установ.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до Бюджетного кодексу України, бюджетні установи представляють собою органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджету. Ще однією центральною характеристикою бюджетних установ є те, що вони відносяться до неприбуткових організацій [1]. Статус неприбуткових організацій полягає у забороні розподілу отриманих доходів (прибутків) серед засновників, членів та працівників установи (крім оплати праці) та інших пов'язаних з осіб [4].

Тобто, особливість бюджетних установ полягає в тому, що метою їх діяльності є задоволення потреб населення у певних суспільних благах (освіта, культура, медицина тощо). Таким чином, до числа бюджетних установ, крім органів влади, відносяться також державні заклади освіти, охорони здоров'я, культури, науки тощо. Дана особливість є основною відмінністю бюджетних установ від підприємств, метою діяльності яких є саме отримання прибутку.

Незважаючи на те, що бюджетні установи повністю утримуються за кошти державного та місцевих бюджетів, вони, як і інші установи та організації України, також підлягають оподаткуванню та мають виконувати податкові зобов'язання з певних податків. В той же час, відповідно до законодавства України, такі установи також звільнені від сплати багатьох видів податків та зборів. Крім того, характер фінансування та в цілому діяльності бюджетних установ зумовлює особливі підходи до їх оподаткування. Тому визначимо основні особливості оподаткування бюджетних установ.

Якщо одним із основних податків, що сплачуються підприємствами, є податок на прибуток, то бюджетні установи звільняються від його сплати у зв'язку із наявністю статусу неприбуткової установи згідно з Бюджетним кодексом. Адже п. 4 ст. 133 Податкового кодексу України зазначає, що платниками податку на прибуток не є неприбуткові підприємства, установи та організації [4]. При цьому бюджетна установа обов'язково має бути внесена до Реєстру неприбуткових організацій.

Незважаючи на статус неприбуткових організацій, бюджетні установи мають право отримувати доходи у формі власних надходжень в процесі своєї діяльності. До таких надходжень відносяться оплата за послуги бюджетних установ, оренду та реалізацію майна та інші, що визначені п.4 ст. 13 Бюджетного кодексу України [1]. Проте, такі надходження мають включатись до спеціального фонду бюджету та використовуватись виключно на фінансування видатків бюджету та покриття витрат діяльності такої установи.

Бюджетні установи є платниками ряду податків та обов'язкових платежів (рис. 1). Розглянемо основні засади та особливості визначення податкових зобов'язань щодо зазначеної системи податків.

1. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)

Такий податок нараховується із доходів працівників бюджетних установ, переважно у формі заробітної плати. При цьому бюджетна установа виступає податковим агентом із нарахування та сплати податку.

Процес нарахування сум ПДФО, включаючи визначення бази оподаткування та застосування відповідних ставок, здійснюється за загальними правилами, встановленими Податковим кодексом. Ставка ПДФО становить 18% від суми оподатковуваного доходу працівників бюджетних установ.

2. Військовий збір

Обов'язок сплати військового збору встановлена ст. 16 Підрозділу 10 Перехідних положень Податкового кодексу. Таке зобов'язання встановлено до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України [4]. Як і ПДФО, військовий збір утримується і сплачується із доходів працівників бюджетної установи.

Відповідно до змін, що зазначені в Законі України №4015 [2], ухвалено зростання ставок військового збору. Так, з грудня 2024 року бюджетні установи, як і інші організації, зобов'язані нараховувати та сплачувати військовий збір за ставкою 5% від доходів їх працівників.

3. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)

На фонд оплати праці працівників бюджетних установ нараховується єдиний соціальний внесок, який сплачується до Пенсійного фонду України та інших соціальних фондів. Згідно чинного законодавства України, ЄСВ нараховується за ставкою 22% від нарахованих доходів працівників.

4. Місцеві податки та збори

У залежності від характеру діяльності бюджетної установи, можливе виникнення зобов'язань зі сплати деяких місцевих податків та зборів, що передбачені Податковим кодексом України. До таких податків можуть відноситись екологічний податок, податок на майно, рентні платежі.

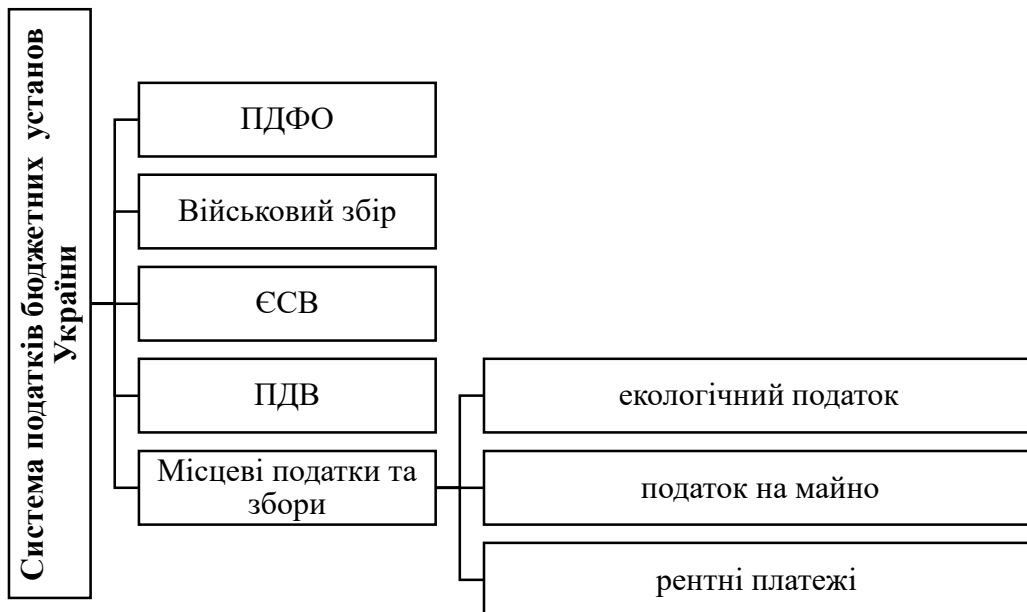


Рис. 1. Податки, платниками яких є бюджетні установи України

Платниками екологічного податку бюджетні установи є на загальних умовах у випадках, коли їх діяльність відповідає умовам, зазначеним у ст. 240 ПКУ. А саме, якщо бюджетною установою здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в повітря та / або у водні об'єкти;
- розміщення відходів;
- утворення радіоактивних відходів;

- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Суми податкових зобов'язань з екологічного податку визначаються самостійно бюджетними установами за спеціальною формулою, що зазначена в п. 3 ст. 249 ПКУ [4]. При цьому, об'єктом оподаткування є обсяги та види забруднюючих речовин, відходів, електроенергії тощо (ст. 242 ПКУ). Тобто, податок нараховується виходячи із ступеню впливу діяльності бюджетної установи на навколишнє середовище. При цьому ставки податку визначено статтями 243-248 ПКУ відносно кожного напряму негативного впливу на екологію.

Бюджетні установи також можуть бути платниками податку на майно (у т.ч. транспортного податку та плати за землю). Платниками транспортного податку бюджетні установи є за умов наявності на балансі власних легкових автомобілів, що зареєстровані в Україні, та які задовольняють наступні критерії:

- вік автомобіля не більше п'яти років (включно) з дати випуску;
- середньоринкова вартість автомобіля становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати,

встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (ст. 267 ПКУ) [4].

Ставка податку є фіксованою та становить 25 000 грн на рік за кожен автомобіль, що задовольняє зазначені критерії та є об'єктом оподаткування.

Платниками податку на землю є бюджетні установи, у власності яких перебувають земельні ділянки. При цьому податок нараховується виходячи із нормативної грошової оцінки та площі земельної ділянки (ст. 271 ПКУ).

При цьому, відповідно до ст. 282 ПКУ, ряд бюджетних установ звільняється від зобов'язання сплати податку, а саме дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту [4].

Проте, найбільше особливостей та специфічних умов у процесі оподаткування бюджетних установ має податок на додану вартість (ПДВ). Облік ПДВ у бюджетних установах має свої специфічні особливості, пов'язані з їхньою діяльністю та законодавчими вимогами. Тому розглянемо детальніше особливості визначення саме даного податку бюджетними установами.

ПДВ є одним із ключових податків у системі оподаткування України. Так як бюджетні установи мають статус неприбуткових організацій, та їх діяльність не спрямована на реалізацію товарів та платних послуг, переважно вони не є платниками цього податку. Проте, за умови здійснення операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ (ст. 185 ПКУ), бюджетні установи можуть бути платниками ПДВ. Проте, слід зазначити, що навіть за умови наявності зазначених видів діяльності, обов'язкова реєстрація бюджетної установи як платника ПДВ необхідна, якщо обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців перевищує 1 мільйон гривень [4]. При нижчих обсягах здійснення оподатковуваних операцій реєстрація платником ПДВ є добровільною.

Аспектом, яким потребує особливої уваги та може викликати найбільше труднощів у процесі обліку ПДВ в бюджетних установах, є віднесення операцій до наступних груп відносно оподаткування ПДВ:

- операції, які є об'єктом оподаткування ПДВ;
- операції, які звільнені від оподаткування ПДВ;
- операції, які не є об'єктом оподаткування.

Належність операцій до кожного класу впливає на порядок визначення податкових зобов'язань та їх відображення в системі обліку.

Об'єктом оподаткування ПДВ та базою виникнення податкових зобов'язань є операції з постачання товарів і послуг бюджетними установами, а саме:

- реалізація майна, яке раніше використовувалося установою;
- здача майна в оренду;
- надання певних платних послуг (наприклад, освітні, медичні, організація культурних заходів тощо);
- продаж товарів.

База оподаткування для таких операцій бюджетних установ визначається згідно зі статтею 188 ПКУ, та не може бути нижчою за ціну придбання товарів або собівартість послуг. У разі продажу основних засобів база оподаткування визначається виходячи з їхньої балансової вартості на момент продажу.

Бюджетні установи за діючим законодавством можуть також отримувати певні пільги з нарахування ПДВ. Так, відповідно до статті 197 ПКУ, деякі операції бюджетних установ звільняються від оподаткування ПДВ. До них належать [4]:

- надання освітніх послуг;
- надання послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;
- надання медичних послуг державними та комунальними закладами охорони здоров'я, у тому числі проведення медичних оглядів, медичного обслуговування різних видів заходів, медичного контролю;
- організація харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я;
- послуги з організації та проведення культурних заходів, що фінансуються з бюджету;
- проведення державних санітарно-гігієнічних експертиз;
- надання благодійної та гуманітарної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям та безпосередньо суб'єктам благодійної допомоги;
- постачання та ввезення на територію України товарів та послуг в якості міжнародної технічної допомоги;
- постачання бібліотеками платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів, користування рідкісними та цінними книгами, добору літератури та надання різних видів довідок.

Таким чином, звільнення від ПДВ для бюджетних установ охоплює суспільно-необхідні сфери діяльності, що мають визначальне значення у процесі розвитку благополуччя та рівня життя населення. Така практика спрямована на забезпечення доступності базових послуг для громадян, зниження фіскального навантаження на державний сектор та підтримку сталого соціально-економічного розвитку.

У разі здійснення звільнених від оподаткування операцій бюджетна установа зобов'язана вести окремий облік таких операцій і відповідно до цього формувати податкові зобов'язання та податковий кредит.

До операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ в бюджетних установах, відноситься вся основна їх діяльність, що фінансується за рахунок бюджетних коштів і не вважається господарською. Тобто, не оподатковується ПДВ діяльність бюджетних установ, що спрямована на реалізацію законодавчо визначених функцій, а не на отримання доходу.

Таким чином, для коректного визначення сум ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету бюджетними установами, необхідним є формування системи відображення в обліку податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ відповідно до виду проведених операцій. Особливої значимості дане завдання набуває у бюджетних установах, діяльність яких пов'язана зі здійсненням операцій, що є базою нарахування ПДВ, або навпаки, частково звільнені від ПДВ. До таких установ належать належать:

1) освітні установи – заклади дошкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти. Надання освітніх послуг звільняється від сплати ПДВ.

2) наукові установи – бюджетні науково-дослідні інститути та організації, що провадять діяльність у межах державних наукових програм, зокрема в частині надання освітніх або наукових послуг, які відповідають критеріям звільнення, встановленим Податковим кодексом України.

3) заклади охорони здоров'я – державні та комунальні установи, які надають медичні послуги відповідно до законодавства у сфері охорони здоров'я. Звільнення від ПДВ застосовується до медичних послуг, а також до постачання медичних виробів, визначених урядовими переліками.

4) заклади сфери культури – музеї, бібліотеки, будинки культури, театри тощо, які здійснюють публічну культурну діяльність, спрямовану на задоволення культурних потреб населення. Частина послуг звільнена від оподаткування ПДВ відповідно до законодавства.

5) установи соціального захисту, що надають соціальні послуги населенню (допомога у складних життєвих обставинах, допомога малозабезпеченим сім'ям тощо). Операції таких установ можуть бути звільнені від ПДВ за умови, що вони надаються відповідно до нормативно-правових актів у сфері соціального захисту.

Розглянемо більш детально особливості нарахування податкового зобов'язання та кредиту з ПДВ. Відповідно до п.п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, податкове зобов'язання з ПДВ представляє собою загальну суму податку, що нарахована платником податку в звітному періоді [4]. В цілому, дата виникнення податкових зобов'язань у бюджетних установах відбувається на загальних засадах та регламентується ст. 187 ПКУ. Проте, існують певні особливості нарахування зобов'язання з ПДВ за умови, коли платники податків отримують фінансування за рахунок бюджетних коштів, що зумовлені потребою у додатковому контролі за податковими наслідками таких операцій.

По-перше, специфіка оподаткування таких платників податків полягає у визначенні дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ. Як зазначається в п. 187.7 ст. 187 ПКУ, якщо постачання товарів/послуг здійснюється за рахунок бюджетних коштів, то датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата зарахування відповідних коштів на банківський рахунок платника податку. За таких умов платники податку звільняються від дотримання принципу першої події, за яким, відповідно до п. 187.1 ПКУ, податкові зобов'язання виникають або на дату відвантаження товарів (надання послуг), або на дату надходження коштів. При оплаті вартості робіт або послуг, наданих платником ПДВ, за рахунок коштів державного або місцевого бюджету, зобов'язок щодо нарахування ПДВ для цього платника ПДВ виникають саме з урахуванням спеціального положення п. 187.7 ПКУ [4]. Саме надходження бюджетного фінансування виступає подією, що визначає зобов'язання платника щодо нарахування ПДВ.

Сума податкових зобов'язань розраховується відповідно до виду здійснених операцій та бази оподаткування. База оподаткування визначається виходячи з договірної вартості товарів або послуг. Під час визначення податкових зобов'язань необхідно враховувати також особливості визначення ставок податку, що регламентується ст. 193 ПКУ. Основна ставка податку встановлена в розмірі 20%, проте за умови здійснення визначеного переліку операцій, можливе застосування інших розмірів ставок ПДВ (таблиця 1).

Таблиця 1

Особливості визначення ставок ПДВ бюджетними установами

Ставка податку	Підстава	Види операцій
20%	ст. 194 ПКУ	постачання товарів та надання послуг на митній території України, а також для імпортованих операцій
0%	ст. 195 ПКУ	Здійснення поставок товарів у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони; постачання товарів для заправки або забезпечення морських, повітряних суден, наземного військового транспорту та інших видів транспорту, визначених ПКУ
7%	п.п. в) ст. 193 ПКУ	- постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів, медичної техніки та виробів медичного призначення, що внесені до спеціальних реєстрів та зареєстровані за спеціальними програмами); - постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних та інших культурно-мистецьких заходів, визначених ст. 193 ПКУ; - постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами
14%	п.п. г) ст. 193 ПКУ	ввезення та постачання на території України сільськогосподарської продукції, що відповідає переліку кодів УКТ ЗЕД, зазначеним в ст. 193 ПКУ

Податковий кредит представляє собою суму, на яку платник ПДВ зменшує податкове зобов'язання з ПДВ, нараховане за звітний (податковий) період. Загальні положення щодо формування податкового кредиту регламентовано в ст. 198 ПКУ. При цьому, згідно з п. 198.2 ПКУ, датою визнання податкового кредиту є дата першої з подій: дата отримання товарів, послуг або дата здійснення оплати за ці товари та послуги.

З огляду на особливості діяльності бюджетних установ, що може поєднувати операції, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ, підходи до визнання податкового кредиту з ПДВ мають ряд специфічних особливостей.

Бюджетні установи повинні чітко розмежовувати господарські операції, пов'язані з оподатковуваною та неоподатковуваною діяльністю. У випадку, якщо товари, роботи або послуги придбані для використання одночасно в оподатковуваній і неоподатковуваній діяльності, суми податку на додану вартість підлягають пропорційному розподілу (п. 199.1 ПКУ).

Проте, це не означає, що право на податковий кредит у бюджетної установи виникає лише за операціями, які використовуються для здійснення оподатковуваної діяльності. Адже згідно з п. 198.3 статті 198 ПКУ, «нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях... та чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду» [4]. Виходячи з даного положення, бюджетні установи, що є платниками ПДВ, мають відносити суми отриманого ПДВ до складу податкового кредиту незалежно від напрямку та специфіки операцій з використання отриманих товарів та послуг.

Проте, у разі здійснення неоподатковуваних операцій, бюджетним установам необхідно провести коригування відображених сум податкового кредиту з ПДВ. Як зазначається пунктом 198.5 статті 198 ПКУ, за активами та послугами, що придбані для використання в діяльності, що звільнена або не є об'єктом оподаткування ПДВ, бюджетні установи зобов'язані нарахувати податкові зобов'язання. При цьому база оподаткування визначається за особливими правилами, а саме відповідно до п. 189.1 статті 189 ПКУ.

Таким чином, в результаті проведеного нарахування зобов'язань з ПДВ відбувається компенсація нарахованого податкового кредиту. У разі, якщо бюджетна установа не здійснює оподатковуваних операцій, то суми ПДВ, сплачені при придбанні товарів та послуг, не сформують податковий кредит. У таких випадках ПДВ втрачає свій фіскальний характер і стає частиною витратної частини бюджету.

У випадку, якщо товари, роботи або послуги придбані для використання одночасно в оподатковуваній і неоподатковуваній діяльності, суми податку на додану вартість підлягають пропорційному розподілу (табл. 2). Отже, факт повного чи часткового використання придбаних товарів та послуг в операціях, що звільнені від оподаткування ПДВ, спричиняє необхідність донарахування податкових зобов'язань.

Таблиця 2

Особливості формування податкового кредиту бюджетними установами

Вид операції	Визнання суми податкового кредиту	Підстава
Придбання товарів/послуг для оподатковуваної діяльності	Повне включення сум отриманого ПДВ до податкового кредиту на загальних підставах	П. 198.1 ПКУ
Придбання товарів/послуг для використання в звільнених від ПДВ операціях (освіта, охорона здоров'я тощо) та операціях, що не оподатковуються ПДВ	Компенсація податкового кредиту з ПДВ – нарахування податкових зобов'язань	П. 198.5
Придбані товари/послуги водночас використовуються в оподатковуваних та не оподатковуваних операціях	Врахування частки оподатковуваної діяльності. Часткове нарахування податкових зобов'язань	п. 199.1 та 199.2 ПКУ, п. 189.1 ПКУ

Особливості визнання податкового кредиту з ПДВ в бюджетних установах полягають також і в документальному забезпеченні такого визнання. За загальними правилами, податковий кредит з ПДВ формується на підставі податкових накладних, отриманих від постачальників товарів, робіт чи послуг. Проте, відповідно до пункту 201.11 статті 201 Податкового кодексу України, навіть без отримання податкової накладної можливим є визнання податкового кредиту за наявності альтернативних документів та виконання умов щодо їх змісту, що представлено в табл. 3 [4].

Таблиця 3

Підстави визнання податкового кредиту з ПДВ бюджетними установами

№	Документ	Умови використання	Обмеження використання
1	2	3	4
1	Транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку або інші послуги	Наявність обов'язкових реквізитів: - загальна сума платежу; - сума ПДВ; - податковий номер постачальника	Не поширюється на форми рахунків, встановлені міжнародними стандартами.
2	Касовий чек	Наявність обов'язкових реквізитів: - сума придбаних товарів/послуг; - сума ПДВ; - фіскальний і податковий номер постачальника;	Ліміт — не більше 200 грн на день (без ПДВ).

1	2	3	4
3	Касовий чек, сформований через РРО або ПРРО	Наявність обов'язкових реквізитів: - загальна сума коштів, що підлягає сплаті; - сума ПДВ.	
4	Бухгалтерська довідка	Використання щодо сум податку, сплачених (нарахованих) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, придбаних до 1 липня 2015 року, що не були включені до складу податкового кредиту до 1 липня 2015 року	використовується лише у виняткових випадках, передбачених законодавством (п. 36 підрозділу 2 розділу XX ПКУ)

Особливість фінансування діяльності бюджетних установ вимагає здійснення ретельного та детального документування проведених операцій, в тому числі і щодо відображення податкового кредиту з ПДВ. Крім податкової накладної або альтернативних документів, розглянутих вище, для визнання та підтвердження включення сум ПДВ до податкового кредиту бюджетним установам необхідно мати належно оформлений пакет документів щодо кожної операції. Склад пакету документів для підтвердження права на податковий кредит з ПДВ в бюджетних установах представлено в таблиці 3.

Таблиця 4

Документальне оформлення визнання податкового кредиту з ПДВ в бюджетних установах

Документ	Призначення	Роль у формуванні ПДВ
Договори з контрагентами	Підтвердження умов операції, номенклатури закупівель, їх вартості тощо.	Підтвердження предмета закупівель для подальшого визначення способу оподаткування
Первинні документи (накладні, акти виконаних робіт тощо)	Підтвердження факту здійснення операції з придбання товарів, отримання робіт та послуг	Підтвердження суми ПДВ
Платіжні документи (касові ордери, платіжні доручення)	Підтвердження здійснення оплати за товари, роботи, послуги	Підстава для відображення податкового кредиту за умови попередньої оплати
Накази, розпорядження керівника	Підтвердження способу використання придбаних товарів та призначення отриманих послуг	Визначення можливості віднесення товарів та послуг до використання в оподатковуваній діяльності
Кошторис	Розкриття джерел фінансування діяльності, у тому числі здійснених операцій закупівель	Коректність визнання ПДВ

На практиці у бюджетних установах часто виникають труднощі з правильним визначенням належності господарських операцій до оподатковуваних або неоподатковуваних, що може призводити до помилок у формуванні податкового кредиту. Тому, для правильного обліку податкового кредиту з ПДВ бюджетним установам необхідно:

- забезпечити чіткий розподіл здійснених операцій за критерієм можливості оподаткування ПДВ;
- здійснювати своєчасну реєстрацію податкових накладних;
- здійснювати пропорційний розподіл ПДВ;
- забезпечувати формування повного документального підтвердження правомірності податкового кредиту.

Комплексне дотримання зазначених аспектів дозволить уникнути податкових ризиків та забезпечити правомірний облік бюджетних коштів у частині нарахування та відображення ПДВ.

Для здійснення нарахування, сплати, аналізу, контролю податків, в бюджетних установах має бути організований податковий облік. Для правильності визначення всіх податкових зобов'язань та контролю за ними, податковий облік має бути окремою системою та проводитись паралельно з бухгалтерським обліком. Основою можливості формування об'єктивної та детальної інформації в системі обліку є використання системи рахунків бухгалтерського обліку. Облік в бюджетних установах проводиться згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [3] та Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, [5]. Для відображення податкових зобов'язань в бюджетних установах використовуються субрахунки до рахунку 63 «Розрахунки за податками і зборами», на яких відображаються суми податкових зобов'язань:

- 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами» - для відображення зобов'язань щодо податків та зборів, платником яких є бюджетна установа;
- 6312 «Інші розрахунки з бюджетом» - для відображення зобов'язань щодо інших видів розрахунків з бюджетом;
- 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування» - для відображення нарахованих зобов'язань зі сплати ЄСВ.

За кредитом зазначених рахунків відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань бюджетних установ, а за дебетом – погашення або списання таких зобов'язань.

Таким чином, існуючими положеннями План рахунків не передбачено відкриття окремих аналітичних субрахунків для обліку податкових зобов'язань за окремими видами податків. Це ускладнює подальшу аналітику та контроль використання бюджетних коштів. У зв'язку з цим, пропонуємо бюджетним установам самостійно формувати методичні підходи та системи аналітичних рахунків третього рівня для ведення обліку розрахунків з податків та зборів. Такий підхід доцільно проводити у розрізі видів податків, за наступним принципом:

- 6311.1 «Розрахунки з бюджетом з ПДВ»;
- 6311.2 «Розрахунки з бюджетом з ПДФО»;
- 6311.3 «Розрахунки з бюджетом з військового збору»;
- 6311.4 «Розрахунки з бюджетом з екологічного податку»;
- 6311.5 «Розрахунки з бюджетом з податку на майно»;
- 6311.6 «Розрахунки з бюджетом з інших податкових платежів».

Такий підхід дозволить формувати детальну інформацію щодо конкретних зобов'язань та забезпечити контроль за кожним видом платежу.

За результатами податкового обліку бюджетними установами в обов'язковому порядку формується та подається податкова звітність відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Основними формами податкової звітності, що подають бюджетні установи України, є:

- 1) Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (щодо ПДФО та військового збору) – подається щомісячно протягом 20 календарних днів після закінчення звітного (податкового) місяця;
- 2) Податкова декларація з ПДВ – щомісячно протягом 20 календарних днів після закінчення звітного (податкового) місяця;
- 3) Податкова декларація з екологічного податку – щоквартально, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу;
- 4) Податкова декларація з податку на нерухоме майно – подається 1 раз в рік, до 20 лютого поточного року;
- 5) Податкова декларація з плати за землю – щомісячно або один раз в рік.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, оподаткування бюджетних установ України має свої специфічні особливості, які зумовлені їхньою роллю у суспільстві та джерелами фінансування. Важливим завданням таких установ є дотримання вимог податкового законодавства, своєчасне подання звітності та правильне визначення розмірів податкових платежів. Основою забезпечення реалізації таких функцій є організація об'єктивного, достовірного та детального податкового обліку на основі удосконалення та деталізації існуючих підходів. Це дозволить уникати ризиків, пов'язаних із фінансовими та адміністративними санкціями.

Література

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» № 4015-IX від 10.10.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text>
3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мініфіна № 1203 від 31.12.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Мініфіна № 1219 від 29.12.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
6. Травінська С. І., Мельник Т.Г. Облікові аспекти ПДВ в бюджетних установах. *Сталий розвиток економіки*. 2024. № 1(48). С. 292–301.
7. Щербатова М.В., Феофанова І.В. Особливості обліку ПДВ у бюджетних установах. *Молодий вчений*. 2018. № 12(64). С. 321–324.

References

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 r. № 2456-VI [Budget Code of Ukraine from 08.07.2010 No. 2456-VI]. (2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovaności biudzhetsykh nadhodzhenn' u period dii voiennoho stanu" № 4015-IX vid 10.10.2024 r. [Law of Ukraine "On Amendments to the

-
- Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding Ensuring the Balance of Budget Revenues During Martial Law" No. 4015-IX from 10.10.2024]. (2024). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text>
3. Plan rakhunkiv buhhalter'skoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverdzhnyi nakazom Minfina № 1203 vid 31.12.2013 r. [Chart of accounts for accounting in the public sector, approved by the Ministry of Finance Order No. 1203 of 31.12.2013]. (2013). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
4. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 No. 2755-VI]. (2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
5. Poriadok zastosuvannya Planu rakhunkiv buhhalter'skoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverdzhnyi Nakazom Minfina № 1219 vid 29.12.2015 r. [Procedure for applying the Chart of Accounts for accounting in the public sector, approved by the Ministry of Finance Order No. 1219 of 29.12.2015]. (2015). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
6. Travinska, S. I., & Mel'nik, T. H. (2024). Oblikovi aspekty PDV v biudzhethnykh ustanovakh [Accounting aspects of VAT in budgetary institutions]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, 1(48), 292–301.
7. Shcherbatova, M. V., & Feofanova, I. V. (2018). Osoblyvosti obliku PDV u biudzhethnykh ustanovakh [Peculiarities of VAT accounting in budgetary institutions]. *Molodyi vchenyi*, 12(64), 321–324.