

Л. В. ЩЕРБАЧЕНКО, здобувач, НУБП України, Київ

ПРАВОВИЙ АСПЕКТ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Розглянуто особливості оподаткування доходів бюджетних установ податком на прибуток. Проаналізовано різні види доходів. Детерміновано доходи бюджетних установ, які звільняються від оподаткування. Обґрунтована необхідність вдосконалення правового режиму оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ.

Peculiarities of profits taxation of budgetary establishments are examined. The different types of profits are analysed. The profits of budgetary establishments which get rid of taxation are determined. The necessity of improvement of legal mode of profits taxation of the special fund of budgetary establishments is substantiated.

Ключові слова: бюджетна установа, дохід, оподаткування, спеціальний фонд.

Вступ. На сучасному етапі економічного розвитку України характерне створення ринкової системи економіки, що в свою чергу відобразилося на фінансово-господарській діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи сьогодні істотно розширили сферу своєї діяльності і активно залучились до системи ринкових відносин. Ведення нових умов господарювання сприяє збільшенню частки позабюджетних коштів, що в свою чергу викликає відповідну складність у бюджетних установ, а саме ведення разом з бухгалтерським обліком ще й податкового обліку. Раніше бюджетні установи повністю фінансувались за рахунок коштів державного бюджету і були обмежені у правах на власну фінансово-господарську діяльність. Тому ведення податкового обліку та складання податкових звітів є новизною у діяльності бюджетних установ. Саме цим зумовлена актуальність проблеми, що розглядається.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження правового аспекту оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу. В процесі виконання кошторису доходів та видатків бюджетні установи виступають платниками податків та зборів, що передбачені Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 №1251-ХІІ, з змінами та доповненнями [5].

Методологія. Аналіз останніх наукових досліджень. Значний внесок в розробку методологічних, організаційних, правових засад оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ зробили такі вчені як І.В. Авіліна, Ч.М. Азімова, Д.О. Бекерська, Д.Х. Липницький, В.К. Мамутов, В.П. Марущак, С.О.

Михеев, Б.І. Мінц, Н.О. Орлова, О.О. Підпригора, Я.В. Соколов. Однак слід зазначити, що в Україні відчувається значний дефіцит спеціальних досліджень, які стосуються безпосередньо правового аспекту оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ податком на прибуток.

Результати дослідження. Розглянемо особливості оподаткування доходів бюджетних установ податком на прибуток. У відповідності до п.п. 2.1.1 ст. 2 Закону «Про податок на прибуток» платниками податку з числа резидентів є суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами [2].

Говорячи про пільги на оподаткування для неприбуткових організацій, необхідно сказати про те, що надаються вони тільки тим установам, які внесені в Реєстр неприбуткових установ та організацій.

Доходами бюджетних установ та організацій, які згідно з п. 7.11.2 п. 7.11 ст 7 Закону «Про прибуток» звільняються від оподаткування, є: кошти або майно, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань; пасивні доходи; кошти або майно, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих держаних послуг; дотації та субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах благодійної, в тому числі гуманітарної чи технічної допомоги, що надаються таким організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [2].

Для того щоб визначити різницю між різними видами доходу, дамо визначення наступних термінів. Так, згідно Закону «Про податок на прибуток» під терміном «пасивні доходи» необхідно розуміти доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат та компенсацій, а також роялті. Проценти відповідно до п. 1.10 ст. 1 Закону це дохід, який сплачується позичальником на користь кредитора у вигляді плати за використання залучених на визначений строк коштів або майна. До процентів включаються:

- платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- платіж за використання коштів, залучених у депозит;
- платіж за придбання товарів у розстрочку.

Платежі за іншими цивільно-правовими договорами, незалежно від того, чи встановлені вони в абсолютних (фіксованих) цінах або у відсотках до суми договору або до іншої вартісної бази, не є процентами [2].

Дивіденд відповідно до п. 1.9 ст. 1 Закону є платіж, який здійснюється юридичною особою - емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Відповідно з п. 1.30 ст. 1 Закону роялті - платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення; за придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари і послуги чи торгової марки, дизайну, секретного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау) [2].

Необхідно відмітити, що розглядаючи питання про оподаткування доходів, отриманих неприбутковими організаціями, визначеними в абзаці «а» п.п. 7.11.1 п. 7.11 ст. 7 Закону, ми маємо на увазі доходи, що включаються у склад спеціального фонду бюджету.

Саме питання щодо оподаткування податком на прибуток власних надходжень бюджетної неприбуткової організації є актуальним на сьогоднішній день і викликає найбільшу кількість питань як у самих неприбуткових організаціях так і у перевіряючих органів. У зв'язку з цим для уникнення непорозумінь, що виникають з цим питанням, ДПАУ своїм наказом від 11.10.01 р. № 409 затвердила податкове роз'яснення «Про порядок оподаткування власних надходжень бюджетних установ та організацій у 2000-2001 роках».

Одночасно підпунктом 7.11.8 пункту 7.11 статті 7 зазначеного Закону доходи неприбуткових організацій, спрямовуються до складу кошторисів (на спеціальний рахунок) на утримання таких неприбуткових організацій і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису (включаючи фінансування господарської діяльності згідно з їх статутами), розрахованого та затвердженого у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. [1, 181]. У разі коли за наслідками звітнього (податкового) року доходи кошторису на утримання зазначених організацій перевищують суму визначених кошторисом витрат, сума перевищення враховується у складі кошторису наступного року. При цьому з суми перевищення доходів над витратами зазначених неприбуткових організацій податок на прибуток, передбачений у пункті 10.1 статті 10 цього Закону, не сплачується.

Статтею 7 Закону України від 28 грудня 2007 року N 107-VI «Про Державний бюджет України на 2008 рік» встановлено, що до доходів спеціального фонду Державного бюджету України на 2008 рік зараховувались власні надходження установ і організацій, які утримувались за рахунок коштів державного бюджету, в тому числі: спеціальні кошти установ і організацій; кошти, отримані бюджетними установами і організаціями на виконання окремих доручень; інші власні надходження бюджетних установ і організацій [3].

Як видно, Законом про податок на прибуток передбачені різні підходи оподаткування доходів, отриманих бюджетною установою від основної та неосновної діяльності і тому для правильного визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток необхідно вести окремий облік таких доходів. Крім того вимоги щодо ведення окремого обліку доходів та видатків від оподаткованих та звільнених від оподаткування податком діяльності неприбуткових установ, до яких відносяться і бюджетні установи закріплені в п. 7.20 Закону [2].

В обов'язки бюджетної установи незалежно від того, отримала така установа доходи, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток чи ні входить складання та подання в податкову інспекцію за місцем надходження податковий Звіт про використання коштів неприбуткових організацій і установ, форма якого затверджена наказом ДПАУ від 11.07.1997 р. за №233. Звіт подається бюджетною організацією за кожний звітний період, визначений згідно Закону «Про податок на прибуток», а саме за календарний квартал, півріччя, три квартали, рік. [1, 181]

Висновки та перспективи подальших досліджень Таким чином, з урахуванням викладеного, можна дійти таких висновків: бюджетним установам відповідно до структури присвоюється ознака неприбутковості. Для отримання пільг на оподаткування податком на прибуток надходжень до спеціального фонду від господарської діяльності бюджетні установи в обов'язковому порядку повинні бути включені в Реєстр. Доходами бюджетних установ, які звільняються від оподаткування є: кошти або майно, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань; пасивні доходи; кошти або майно, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих держаних послуг; дотації та субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах благодійної. Отже, доходи спеціального фонду бюджетних установ від ведення господарської діяльності у разі включення установи до Реєстру неприбуткових організацій та затверджені відповідним кошторисом доходів та видатків на бюджетний рік звільняються від оподаткування податком на прибуток.

Висновок. Подальші дослідження з даної тематики доцільно продовжувати в напрямку вдосконалення правового режиму оподаткування доходів спеціального фонду бюджетних установ, що може сприяти поліпшенню фінансування їх основної діяльності.

Список літератури: 1. *Матвеева В.* Бюджетне организации: бухгалтерський учет и налогообложение / Виктория Матвеева. – Х., 2004. –314 с. 2. Закон України Про оподаткування прибутку підприємств №334/94-ВР від 28.12.1994, з змінами та доповненнями. 3. Закон України Про Державний бюджет України на 2008 рік №107-VI від 28.12.2007. 4. Наказ ДПАУ Про затвердження Порядку визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій) № 355 від 03.07.2000. 5. Закон України Про систему оподаткування №1251 - XII від 25.06.1991, з змінами та доповненнями.

Подано до редакції 18.03.2010