

УДК 657:33

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/171-17>**Савченко В. М.**

кандидат економічних наук, професор,  
Центральноукраїнський національний технічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2496-2525>

**Кононенко Л. В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Центральноукраїнський національний технічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5698-5003>

**Пальчук О. В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Центральноукраїнський національний технічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6485-3104>

**Savchenko Vera, Kononenko Lesya, Palchuk Oksana**

Central Ukrainian National Technical University

## СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ПЛАТЕЖАМИ НЕКОМЕРЦІЙНИХ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ – ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

*Усі некомерційні підприємства різняться за ознаками неприбутковості та особливостями оподаткування. Проаналізовано особливості некомерційних комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я як суб'єктів оподаткування. Висвітлено проблемні аспекти організації та методики обліку розрахунків з бюджетом за податками та платежами трансформованих некомерційних (неприбуткових) комунальних підприємств – закладів охорони здоров'я. Методика дослідження заснована на загальнонаукових методах пізнання, а саме історичному, логічному, системному, індукції, дедукції, аналізу, синтезу; методах статистичної обробки даних, класифікації, групування. Акцентовано увагу на проблемних аспектах трактування статусу неприбутковості, необхідності ведення обліку діяльності трансформованими закладами охорони здоров'я, незважаючи на статус неприбутковості як суб'єктами підприємницької сфери, обґрунтовано рекомендації з оптимізації обліку.*

**Ключові слова:** розрахунки з бюджетом, податкові платежі, комунальні некомерційні підприємства, неприбуткові установи, організація обліку, облік, бюджетна установа, облікова політика, заклади охорони здоров'я.

## CURRENT STATE, PROBLEMS AND PROSPECTS FOR ACCOUNTING FOR TAXES AND PAYMENTS OF NON-PROFIT MUNICIPAL UTILITIES – HEALTH FACILITIES

*All non-profit enterprises will differ on the signs of non-profit and peculiarities of taxation. The article analyzes the features of non-profit municipal utilities – health facilities as subjects of taxation and the problem aspects of the organization and methodology of accounting of settlements with the budget for taxes and payments of transformed non-profit (non-profit) utilities – health care institutions. The purpose of the article is to establish the peculiarities of accounting for calculations with the budget for tax payments of communal non-profit enterprises in the field of health care and substantiation of its optimization directions. The method of research is based on general scientific methods of knowledge: historical, logical, systemic, induction, deduction, analysis, synthesis; Methods of statistical data processing, classification, and grouping. Non-profit (nonprofit) utilities in the field of health care as tax subjects have a significant difference: when they are created, it is necessary to ensure the profitability of activities. Such medical facilities are not taxpayers. It is expedient to consider exemption from payment of income tax as a type of targeted financing and reflection in the reporting of such communal non-profit enterprises accrual of income tax and its direction for targeted financing. Features of the activity and availability of its varieties in relation to VAT tax should be taken into account both in the formation of internal regulations on accounting policies, and when working out other organizational aspects of accounting for calculations with the budget of communal non-profit enterprises. At the normative level there is no regulation of accounting for calculations with the budget with the VAT, which on the one hand is a manifestation of democratization of regulation, and on the other hand, the problem is amplified for communal non-profit enterprises for which there are complications when accounting as business entities that were transformed from the budget. In order to meet the needs of the tax consequences and assembly of tax reporting, it is necessary for communal non-profit enterprises of VAT payers substantially deepen the analyst and to adopt organizational decisions as part of the development of the working plan of accounts and presented balances on analytical accounts for calculations with the VAT budget. For such enterprises at the level of departmental regulation of accounting and reporting by communal non-profit enterprises, it is advisable to develop targeted methodological recommendations, which is a prospect of further research. The emphasis on problematic aspects of the interpretation of the status of non-profitability and the need for accounting for activities as business entities that are transformed from budget health facilities. The organizational and methodological features of accounting for calculations with the budget for various taxes and payments are highlighted, in accordance with the features; recommendations for optimizing the organization of accounting are substantiated.*

**Keywords:** calculations with the budget, tax payments, communal non-profit enterprises, non-profit institutions, accounting organization, accounting, budgetary institution, accounting policies, health care institutions.

**JEL classification:** M4, H3, L31

**Постановка проблеми.** Сучасний етап розвитку економічних відносин в Україні характеризується гармонізацією вітчизняного законодавства з міжнародними нормами, що стосується також сфери податкових відносин. Податкові відносини є динамічними, про що свідчать перманентні зміни як структури оподаткування, так і методики формування та відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами.

Упровадження Податкового кодексу України спрямовано на певну уніфікацію вітчизняних правил оподаткування та бухгалтерського фінансового обліку. У працях науковців та в обліковій практиці було виокремлення такого виду обліку, як податковий. У сучасних умовах після впровадження Податкового кодексу та наближення норм оподаткування до облікової методології (щодо податку на прибуток) можна говорити про недоцільність виокремлення податкового обліку як складової частини системи бухгалтерського обліку. Це твердження не стосується облікового супроводу формування податкових наслідків щодо розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість (ПДВ), що обумовлено різними методологічними засадами формування податкових зобов'язань та податкового кредиту в обліку задля оподаткування та доходів і витрат у системі фінансового обліку. Термін «податковий облік» залишається актуальним стосовно розрахунків з бюджетом з ПДВ.

Враховуючи розбіжностей у методології фінансового і податкового обліку потребує оптимізації організації обліку. Перманентні зміни в оподаткуванні вимагають від співробітників облікових служб своєчасного коригування обліку та перманентного контролю за розрахунками з бюджетом за податковими платежами. Крім того, є суттєві особливості розрахунків з бюджетом за податковими платежами комунальних некомерційних підприємств. Слід зазначити, що з 2017 року було трансформовано закладів охорони здоров'я з бюджетних установ у комунальні некомерційні підприємства, що обумовило суттєві зміни як у методології, так і в організації обліку цих підприємств, що стосується також обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз літературних джерел свідчить про поглиблення досліджень учених-обліковців у сфері розрахунків з бюджетом за податковими платежами. Проблема обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами займалась низка вчених. Так, праці О.С. Башняка присвячені дослідженню принципів оподаткування та їх реалізації у податковому законодавстві України [1]. І.Є. Волошенюк досліджував питання організації бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів [2]. М.О. Корягін розглядав облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами в системі управління підприємством [5]. Г.І. Купалова зосередила увагу на дослідженні нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи [6]. Достатньо широко у працях науковців висвітлені питання податкового менеджменту [7; 8; 12; 15] та особливості адміністрування податкових платежів в умовах цифрової економіки [4; 14]. Проте, віддаючи належне здобуткам цих авторів, зазна-

чаємо, що все ще залишаються недостатньо дослідженими облікові аспекти розрахунків з бюджетом за податковими платежами комунальних некомерційних підприємств, зокрема у сфері охорони здоров'я.

**Мета статті** полягає у встановленні особливостей обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами комунальних некомерційних підприємств у сфері охорони здоров'я та обґрунтуванні напрямів його оптимізації.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах євроінтеграції в Україні здійснюється активна робота щодо гармонізації вітчизняного законодавства із загальноприйнятими нормами міжнародної практики, у тому числі у сфері податкових відносин. Ці зміни стосуються також комунальних некомерційних підприємств, які також є платниками податкових платежів до бюджету.

Метою створення неприбуткових підприємств є вирішення соціальних проблем, які постають перед сучасним суспільством. Усі некомерційні підприємства різняться за ознаками неприбутковості та особливостями оподаткування.

Податковим кодексом України зазначено, що для «неприбуткових організацій, які відповідають вимогам Податкового кодексу України та внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, встановлюється річний податковий (звітний) період. Не є платниками податку на прибуток суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, визначені главою 1 розділу XIV Податкового кодексу України» [10]. Згідно з пунктом 2 статті 3 Господарського кодексу України, «господарська діяльність може здійснюватися і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність)» [3]. Відповідно до пункту 3 статті 3 ГКУ, «діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, <...> є господарчим забезпеченням діяльності негосподарюючих суб'єктів» [3]. При цьому у статті 86 Цивільного кодексу України визначено, що непідприємницькі товариства паралельно з основною діяльністю можуть здійснювати підприємницьку, якщо вона не заборонена законодавчо. Якщо ж діяльність у формі підприємництва суб'єктам господарювання заборонена, вони здійснюють некомерційну господарську діяльність відповідно до глави 5 Господарського кодексу України [3]. Ми вважаємо, що некомерційні комунальні підприємства у сфері охорони здоров'я мають суттєву відмінність саме тому, що під час їх створення передбачено необхідність забезпечення неприбутковості діяльності. Проте прибуток може спрямовуватись лише на фінансування розширення діяльності, що дає підстави отримання права не сплачувати податок на прибуток. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне виокремити такі підприємства у Реєстрі неприбуткових установ та розглядати статус неплатника податку на прибуток у контексті отримання пільг як виду цільового фінансування.

Відповідно до норм чинного законодавства (ПКУ), «неприбуткова організація – це самостійний суб'єкт господарювання з правами юридичної особи, який здійснює діяльність згідно зі статутними документами, має самостійний баланс, поточні рахунки в банках, печатку, веде бухгалтерський облік, подає звітність згідно із законодавством» [10]. Особливістю неприбут-

кових підприємств є те, що під час їх створення отримання прибутку не є метою, що характерно для некомерційних підприємств, які функціонують у результаті реформування бюджетних медичних закладів. Діяльність таких закладів, незважаючи на позиціонування як неприбуткових, передбачає формування позитивних фінансових результатів. Проте цей фінансовий результат не використовується як джерело премій та дивідендів, а має спрямовуватись на фінансування розширення діяльності та більш ефективного надання медичних послуг. Такі медичні заклади не є платниками податку на прибуток, проте ми вважаємо, що необхідно розглядати звільнення від сплати податку на прибуток як вид цільового фінансування. Так, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», передбачено визнання цільового фінансування доходом щодо коштів вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток підприємств упродовж тих періодів, у яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування [11]. Дотримання цих вимог забезпечить контроль цільового характеру використання вивільнених коштів. Реалізація цих підходів можлива за умови нарахування в обліку податку на прибуток та його спрямування на рахунок 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування». На цьому субрахунку узагальнюється інформація про кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток, та їх використання на життя заходів цільового призначення відповідно до законодавства. На нашу думку, необхідно у звітності таких комунальних некомерційних підприємств відображати нарахування податку на прибуток та його спрямування на формування цільового фінансування.

Відповідно до Податкового кодексу (пункти 180.1, 182.1 ПК), комунальне некомерційне підприємство «за власним бажанням може бути зареєстровано платником податку на додану вартість (ПДВ) та, відповідно, мати взаємовідносини з іншими платниками цього податку і право на податковий кредит» [10]. Ми вважаємо, що з розвитком діяльності комунальних некомерційних підприємств щодо надання платних послуг така реєстрація буде доцільною, а іноді і необхідною (відповідно до обсягів платних послуг). Обов'язковою є реєстрація комунального некомерційного підприємства як платника ПДВ тоді, коли протягом останніх 12 календарних місяців обсяг оподатковуваних операцій перевищив 1 млн. грн.

Як заклад охорони здоров'я комунальне некомерційне підприємство може мати на меті здійснення діяльності як лікарня, аптека, санаторно-курортний заклад тощо.

Оподаткування ПДВ у комунальних некомерційних підприємствах залежить від видів товарів, робіт і послуг, які воно надає. Здебільшого, як правило, це операції, які є пільговими, проте можливими є операції, що оподатковуються як за ставкою 20%, так і за ставкою 7%. Таким чином, якщо комунальне некомерційне підприємство буде зареєстровано платником ПДВ та здійснюватиме оподатковувані операції, під час визначення бази оподаткування за відповідною операцією, такою як постачання товарів чи послуг, слід керуватися нормами пункту 188.1 Податкового кодексу України. Правила визначення податкових зобов'язань із ПДВ та включення сум податку до складу податкового кредиту

встановлюють статті 187 та 198 Податкового кодексу України. У разі здійснення оподатковуваних операцій та за умови реєстрації платником податку комунальне некомерційне підприємство має складати та зареєструвати у Єдиному реєстрі податкову накладну у порядку, визначеному статтею 201 Податкового кодексу України. При цьому адміністрування ПДВ буде здійснюватися з урахування вимог статей 200–200-1 Податкового кодексу України.

Особливості діяльності та наявність її різновидів стосовно оподаткування ПДВ мають бути враховані як під час формування внутрішнього регламенту з облікової політики, так і під час відпрацювання інших організаційних аспектів ведення обліку розрахунків з бюджетом комунальних некомерційних підприємств. Більшість таких підприємств є малими і складають звітність відповідно до вимог П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». При цьому вони мають право використання Спрощеного плану рахунків. Для платників ПДВ є необхідним ведення аналітичних рахунків відповідно до потреб складання податкової звітності. Ускладнення організації ведення обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ об'єктивно обумовлено суттєвими розбіжностями трактування господарських операцій, пов'язаних із механізмом справляння ПДВ за податковим та фінансовими аспектами. Так, у системі бухгалтерського обліку дохід відображається відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід» під час здійснення реалізації за методом нарахувань. Структурним елементом доходу для платників ПДВ є податкові зобов'язання (ПДВ). За фіскальними вимогами податкові зобов'язання виникають за першою подією: або надходження коштів від покупців, або факт реалізації. Таке різне трактування – у фінансовому бухгалтерському обліку за економічною сутністю формування доходу, а задля визначення податкових наслідків – за першою подією – привело до ускладнення облікового супроводу формування податкових зобов'язань. На нормативному рівні необхідність узгодження податкового та фінансового аспектів обумовила запровадження транзитних субрахунків, що відкривають у межах рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Так, типовим планом рахунків передбачено для обліку податкових зобов'язань і можливості «ув'язки» відображення формування податкових зобов'язань за фінансовим та податковим аспектами рахунок 643 «Податкові зобов'язання» [9]. Ми приєднуємось до позиції фахівців, які вважають неоднозначним таке рішення з огляду на те, що облік кредиторської заборгованості щодо розрахунків з бюджетом має бути представлено на рахунках 6 класу «Поточні зобов'язання» за кредитом, а відповідно до економічної сутності нарахування поточних зобов'язань з ПДВ за фактом першої події – надходження коштів, виникає за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» дебетове сальдо, що суперечить принципу побудови плану рахунків з розмежуванням активних та пасивних рахунків. Відповідно до норм податкового законодавства в межах субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», необхідно відкривати субрахунки другого порядку. До 2019 року діяла Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141, якою було передбачено субрахунки.

Відповідно до вимог Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, на аналітичному



рахунку «Розрахунки за податком на додану вартість» на субрахунку 641/4 «Розрахунки з ПДВ» необхідно було вести синтетичний облік розрахунків з бюджетом з ПДВ. Одночасно було передбачено використання субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», на якому необхідно було вести облік суми податкових зобов'язань з ПДВ, визначених з огляду на суму одержаних авансів (передоплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню). Було передбачено Інструкцією, що за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» платники податку мали передбачити використання і відображення операцій з розмежування за аналітичними рахунками – субрахунками другого порядку, а саме 643/1 «Податкові зобов'язання за першою подією (оплата)» та 643/2 «Податкові зобов'язання за операціями з умовного продажу та за коригуваннями».

Саме на рахунку 641 «Розрахунки за податками» визначається сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету як різниця між його кредитовим і дебетовим обігом, тобто як різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. За кредитом рахунку 641/4, відповідно до Інструкції, необхідно було відображати виникнення податкових зобов'язань.

Субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», відповідно до побудови Плану рахунків, має бути пасивним. Проте субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» може мати також дебетове сальдо у разі першої події – попередньої оплати від замовників. Так, за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, строк оплати яких до бюджету настав, у кореспонденції з кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками» (субрахунок «Розрахунки за податком на додану вартість»). Відповідно, виникає ситуація за якої один субрахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо, а під час складання фінансової звітності неправомірним є згортання залишків за такими різними субрахунками.

Згідно з чинним законодавством, у платника ПДВ виникає право на податковий кредит у разі реєстрації постачальником податкової накладної за операціями з придбання товарів, що забезпечують господарську діяльність платника податку.

Планом рахунків для обліку операцій, пов'язаних з податковим кредитом, передбачено рахунок 641 «Розрахунки за податками», субрахунок ПДВ, у дебеті якого відображають у звітному періоді суму податкового кредиту, на яку мають право зменшити податкові зобов'язання. Для забезпечення ув'язки між фінансовим та податковим аспектами формування податкового кредиту планом рахунків передбачено субрахунок 644 «Податковий кредит», який також дає можливість відобразити право на податковий кредит за першою подією «оплата постачальником» та зафіксувати «потенційний» податковий кредит у разі відсутності факту реєстрації постачальником податкової накладної з відображенням податкового кредиту по операціях із надходження товару в разі зарахування на підставі оплати у попередніх звітних періодах. Відповідно до різних за змістом економічних операцій, які приводять до різних податкових наслідків, рахунок 644 «Податковий кредит» має бути представлено у робочому плані рахунків з виокремленням аналітики. У серпні

2019 року інструкція з обліку з бюджетом з ПДВ була скасована. Ми вважаємо, що, з одного боку, скасування інструкції є проявом демократизації регламентації, а з іншого боку, проблема посилюється для комунальних некомерційних підприємств, для яких проблемним є вже ведення обліку суб'єктами підприємницької діяльності. Більшість таких підприємств є малими, а спрощеним планом рахунків взагалі не передбачено субрахунків до рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Субрахунок 644 «Податковий кредит» є активним. За дебетом цього субрахунку відображаються суми ПДВ по отриманих товарах (роботах, послугах), які придбані для господарської діяльності, але оплата яких у цьому звітному періоді не здійснена або відсутні податкові накладні незалежно від факту оплати за матеріали та послуги. Після отримання попередньо сплачених матеріальних цінностей, нематеріальних активів, виконання робіт і послуг, вартість яких попередньо сплачена, на суму податку на додану вартість дебетується субрахунок 644 «Податковий кредит» у кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань.

Зарахування коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритий платником податку в Казначействі, відображається записом Д-т 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» (аналітичний рахунок «Розрахунки з Казначейством в системі електронного адміністрування податку на додану вартість») і К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Водночас суми податку на додану вартість, перераховані до бюджету Казначейством, відображаються за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичним рахунком «Розрахунки за податком на додану вартість в системі електронного адміністрування податку на додану вартість» у кореспонденції з кредитом субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

На нашу думку, більше відповідає економічним реаліям ведення обліку грошових коштів на спеціальних рахунках, не на рахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті», а на відповідному субрахунку рахунку 32 «Рахунки в Казначействі».

У практичній діяльності підприємств слід використовувати аналітичні рахунки до субрахунку 644 «Податковий кредит» щодо підтверджених та непідтверджених сум податкового кредиту, що дасть детальну інформацію про стан розрахунків за ПДВ.

Ми вважаємо, що під час розроблення платниками ПДВ внутрішніх регламентів з облікової політики необхідно враховувати можливість застосування підсумкових та зведених податкових накладних.

Для забезпечення потреб формування податкових наслідків та складання податкової звітності необхідно для комунальних некомерційних підприємств платників ПДВ суттєво поглибити аналітику та прийняти організаційні рішення як щодо розроблення Робочого плану рахунків, так і стосовно представлення залишків за аналітичними рахунками з обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ. Вважаємо, що для таких підприємств на рівні відомчого регулювання ведення обліку та складання звітності комунальними некомерційними підприємствами доцільно розробити адресні методичні рекомендації.

Комунальні некомерційні підприємства не можуть бути платником єдиного податку. Ці підприємства як комунальні діють на основі комунальної власності територіальної громади та утворюються за рішенням органу місцевого самоврядування територіальної громади, тобто єдиним власником (100% частка) комунального підприємства є територіальна громада в особі уповноваженого органу.

Комунальні некомерційні підприємства також не є платниками податку на нерухоме майно. Нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, отже, це «податок на жилу та нежилу нерухомість, який сплачують власники такої нерухомості» (підпункт 14.1.129, підпункт 14.1.129-1 ПК).

У процесі перетворення закладів охорони здоров'я на комунальне некомерційне підприємство «власник (територіальна громада) передає такому суб'єкту об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які закріплюються за таким підприємством на праві оперативного управління, тобто без набуття права власності на таке майно» [3]. Відповідно до статті 78 Господарського кодексу України, таке «право належить не до права власності, а до інших речових прав» [3]. Отже, комунальні некомерційні підприємства не є платниками податку на нерухоме майно з таких причин:

– «податок сплачують власники жилої та нежилі нерухомості (підпункт 266.1.1 ПКУ);

– винятком щодо сплати є об'єкти жилої та нежилі нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади чи органів місцевого самоврядування, а також організацій, які створені в установленому порядку та утримуються за рахунок відповідного бюджету та є неприбутковими (підпункт 266.2.2 ПКУ) [10].

Отже, для комунального некомерційного підприємства спрацьовують одночасно такі умови для звільнення від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

– комунальне некомерційне підприємство створено органом місцевого самоврядування;

– комунальне некомерційне підприємство не набуває права власності на майно (оперативне управління);

– комунальне некомерційне підприємство може фінансуватися за рахунок місцевого бюджету;

– комунальне некомерційне підприємство має податковий статус неприбутковості.

Всі ці критерії мають, на думку представників фіскальних органів, спрацьовувати одночасно. За втрати неприбуткового статусу комунальне некомерційне підприємство має сплачувати цей податок, оскільки щодо комерційних підприємств діє не право оперативного відання, а право повного господарського відання, і працівники податкових органів у такому разі вже вимагають сплачувати податок на нерухоме майно (лист ДФС від 7 квітня 2016 року № 7561/10/28-10-01-3-11).

Комунальне некомерційне підприємство може бути платником земельного податку. Відповідно до Податкового кодексу України, «земельний податок сплачується, якщо підприємство має земельні ділянки у користуванні» [10].

Комунальне некомерційне підприємство може набути «права користування земельною ділянкою із земель державної або комунальної власності за відповідним рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування (стаття 116 Земель-

ного кодексу України). Відповідно, об'єктом оподаткування земельного податку є земельні ділянки, які перебувають у користуванні юридичної особи (підпункт 270.1.1 ПКУ)» [10].

Від сплати земельного податку звільняються, зокрема, «заклади охорони здоров'я, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (підпункт 282.1.4 ПК)» [10].

Отже, комунальне некомерційне підприємство звільняється від сплати земельного податку лише тоді, коли воно утримується виключно за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. Інакше оподаткування здійснюється на загальних підставах. Слід зазначити, що органи місцевого самоврядування наділені правом установлювати ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, який сплачується на відповідній території (пункт 28 частини 1 статті 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР, стаття 284 ПК), тому органи місцевого самоврядування можуть надати пільги щодо сплати земельного податку закладам охорони здоров'я у формі комунального некомерційного підприємства. За результатами прийняття такого рішення органи місцевого самоврядування подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо наданих пільг зі сплати земельного податку відповідним юридичним особам.

У разі використання «комунальним некомерційним підприємством праці найманих працівників підприємство є податковим агентом, який відповідає за утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) до бюджету за ставкою 18% та військового збору за ставкою 1,5% (підпункти 162.1.3, 168.1 ПКУ)» [10].

Коли комунальне некомерційне підприємство використовує працю фізичних осіб, то воно стає платником єдиного соціального внеску (стаття 4 Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року № 2464-VI). Розмір ЄСВ становить 22% до бази нарахування єдиного внеску.

Виконуючи функції податкового агента, комунальне некомерційне підприємство – роботодавець (страхувальник) – зобов'язано подавати звіт до контролюючих органів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування незалежно від того, чи нараховувався дохід найманим працівникам (застрахованим особам).

Отже, некомунальні комерційні підприємства за певних обставин взагалі можуть не бути платником ПДВ, податку на прибуток, податку на нерухоме майно, земельного податку і сплачувати тільки відповідно до нарахованої працівникам зарплати ПДФО, військовий збір та ЄСВ.

Заклади охорони здоров'я мали трансформувати ведення обліку у зв'язку з перетворенням закладів охорони здоров'я з бюджетних установ на комунальні некомерційні підприємства. Проте на практиці не всі підприємства адаптували організацію обліку до нових вимог. Отже, перед головними бухгалтерами постала необхідність формування облікової політики. Для цього необхідно розробити й затвердити Наказ про облікову політику, у тому числі розділу «Організація обліку розрахунків з бюджетом за податковими платежами».

У процесі формування облікової політики слід виокремлювати організаційно-технічні та методичні напрями бухгалтерського обліку [13, с. 28]. Організаційно-технічна складова частина є первинною відносно методичної. Організаційно-технічний аспект облікової політики передбачає розкриття низки чинників, основними з яких є галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування, матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів.

Під час розроблення облікової політики закладам охорони здоров'я необхідно було перейти з Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на комерційний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій або комерційний Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів. Адресно розробленого плану рахунків для комунальних некомерційних підприємств не існує. Отже, закладам охорони здоров'я залишається вибрати один із комерційних планів рахунків. На нашу думку, з огляду на специфіку діяльності закладів охорони здоров'я доцільним є застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9].

**Висновки.** Некомерційні (неприбуткові) комунальні підприємства у сфері охорони здоров'я як суб'єкти оподаткування мають суттєву відмінність, адже під час їх створення передбачено необхідність забезпечення прибутковості діяльності. Такі медичні

зклади не є платниками податку на прибуток. Доцільно розглядати звільнення від сплати податку на прибуток як вид цільового фінансування та відображення у звітності таких комунальних некомерційних підприємств нарахування податку на прибуток, а також його спрямування на формування цільового фінансування.

Особливості діяльності та наявність її різновидів стосовно оподаткування ПДВ мають бути враховані як під час формування внутрішнього регламенту з облікової політики, так і під час відпрацювання інших організаційних аспектів ведення обліку розрахунків з бюджетом комунальних некомерційних підприємств. На нормативному рівні відсутня регламентація обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ, що, з одного боку, є проявом демократизації регламентації, а з іншого боку, посилює проблему для комунальних некомерційних підприємств, для яких виникають ускладнення під час ведення обліку як суб'єктами підприємницької діяльності, які трансформувалися з бюджетних. Для забезпечення потреб формування податкових наслідків та складання податкової звітності необхідно для комунальних некомерційних підприємств платників ПДВ суттєво поглибити аналітику та прийняти організаційні рішення як щодо розроблення Робочого плану рахунків, так і стосовно представлених залишків по аналітичних рахунках з обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ. Для таких підприємств на рівні відомчого регулювання ведення обліку та складання звітності комунальними некомерційними підприємствами доцільно розробити адресні методичні рекомендації, що є перспективою подальших досліджень.

### Список використаних джерел:

1. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 ; НЮА України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 20 с.
2. Волошенко І.Є. Організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Харківський державний університет харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України. Харків, 2017. 178 с.
3. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15> (дата звернення: 11.06.2021).
4. Кононенко Л.В. Організація обліку і аудиту розрахунків за податками та платежами в умовах використання сучасного інформаційного забезпечення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2020. Вип. 1–2. С. 202–210. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2020\\_1-2\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2020_1-2_19) (дата звернення: 29.06.2021).
5. Корягін М.О. Облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами в системі управління підприємством. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 251–253.
6. Купалова Г.І., Матвієнко Т.О. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2010. Вип. 118. С. 31–34.
7. Левицька С.О., Осадча О.О. Обліково-аналітичне забезпечення податкового менеджменту підприємств-платників податків. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 32–41.
8. Левицька С.О., Осадча О.О. Інформаційна складова податкового менеджменту на мікрорівні в контексті сталого національного розвитку. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 5. С. 332–337.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 12.06.2021).
10. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.06.2021).
11. П(С)БО 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 17.06.2021).
12. Савченко В.М. Інформаційне забезпечення податкового менеджменту. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2018. Вип. 1. С. 214–220. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2018\\_1\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2018_1_25) (дата звернення: 18.06.2021).
13. Савченко В.М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (2). С. 27–33. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2010\\_18%282%29\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2010_18%282%29_7) (дата звернення: 27.06.2021).
14. Святаш С.В. Автоматизація податкового рахівництва у контексті створення податкової інформаційної бази для аналізу та контролю. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2018. Т. 29 (68). № 1. С. 102–108. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_econ\\_2018\\_29\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_21) (дата звернення: 28.06.2021).



15. Супруненко С.А. Комплексна система податкового менеджменту як інноваційна технологія в провадженні фінансової політики підприємств. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 46 (2). С. 7–11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2019\\_46\(2\)\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_46(2)_3) (дата звернення: 29.06.2021).

#### References:

1. Bashniak O.S. (2005) *Pryntsypy opodatkuvannia ta yikh realizatsiia u podatkovomu zakonodavstvi Ukrainy* [Principles of taxation and their implementation in the tax legislation of Ukraine] (PhD Thesis), Kharkiv: NLA of Ukraine named after Yaroslav the Wise.
2. Volosheniuk I.Ye. (2017) *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku podatkovykh rozrakhunkiv i platezhiv* [Organization of accounting of tax calculations and payments] (PhD Thesis), Kharkiv: Kharkivskiy derzhavnyi universytet kharchuvannia ta torhivli Ministerstva osvity i nauky Ukrainy.
3. *Hospodarskyi kodeks Ukrainy* (2003). [Commercial code of Ukraine]. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15> (accessed 11.06.2021).
4. Kononenko L.V. (2020) *Orhanizatsiia obliku i audytu rozrakhunkiv za podatky ta platezhamy v umovakh vykorystannia suchasnoho informatsiinoho zabezpechennia* [Organization of accounting and audit of calculations for taxes and payments in terms of using modern information support]. *Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute. Economic sciences*. Cherniv. trade and economy Inst. KNTEU. Chernivtsi: Vyd-vo ChTEI KNTEU, vol. I–II (77–78), pp. 202–211. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2020\\_1-2\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2020_1-2_19) (accessed: 29.06.2021).
5. Koriahin M.O. (2010) *Oblik, analiz i kontrol rozrakhunkiv za podatky i platezhamy v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Accounting, analysis and control of calculations for taxes and payments in the enterprise management system]. *Economic analysis*, no. 6. Pp. 251–253.
6. Kupalova H.I., Matviienko T.O. (2010) *Nopmatyvno-ppavove zabezpechennia obliku ta audytu vykonannia zoboviazan za podatky i zbopamy v umovakh financovo-ekonomichnoi kpyzy* [Regulatory and legal support of accounting and audit of fulfillment of obligations for taxes and fees in terms of financial and economic conditions]. *Bulletin of the Tapa Shevchenko National University of Kyiv. Economy*, vol. 118, pp. 31–34.
7. Levytska S.O., Osadcha O.O. (2014) *Oblikovo-analitychne zabezpechennia podatkovoho menedzhmentu pidpriemstv-platnykiv podatkov* [Accounting and analytical support of tax management of taxpayers]. *Accounting and auditing*, No. 2. Pp. 32–41.
8. Levytska S.O., Osadcha O.O. (2014) *Informatsiina skladova podatkovoho menedzhmentu na mikrorivni v konteksti staloho natsionalnoho rozvytku* [Information component of tax management at the micro level in the context of sustainable national development]. *Business Inform*, no. 5, pp. 332–337.
9. *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobovyzan i hospodarskykh operatsiy pidpriemstv i orhanizatsiy*. [Chart of accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (accessed 12 June 2021).
10. *Podatkovyj Kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine] 02.12.2010, № 2755-VI (with amendments and additions). zakon1.rada.gov.ua. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page35> (accessed 17 June 2021).
11. *Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 15 "Dokhid"* [Standard of Accounting 15 "Revenue"]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 290 vid 29.11.1999 r. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (accessed 17 June 2021). (in Ukrainian)
12. Savchenko V.M. (2018) *Informatsiine zabezpechennia podatkovoho menedzhmentu* [Information support of tax management]. *Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic sciences*, vol. 1, pp. 214–220. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2018\\_1\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2018_1_25) (accessed 18 June 2021).
13. Savchenko V.M. (2010) *Systema bukhhalterskoho obliku yak skladova systemy upravlinnia* [Accounting system as a component of the management system]. *Scientific works of the Kirovograd National Technical University. Economic sciences*, vol. 18(2), pp. 27–33. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2010\\_18%282%29\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2010_18%282%29_7) (accessed 27 June 2021).
14. Sviatash S.V. (2018) *Avtomatyzatsiia podatkovoho rakhivnytstva u konteksti stvorennia podatkovoi informatsiinoi bazy dlia analizu ta kontroliu* [Automation of the tax accounting in the context of creation of tax infobase for an analysis and control]. *Scientists of the Tauride National University named after V.I. Vernadsky. Series: Economics and Management*. T. 29 (68), no. 1, pp. 102–108. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_econ\\_2018\\_29\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_21) (accessed 28 June 2021).
15. Супруненко С.А. (2019) *Комплексна система податкового менеджменту як інноваційна технологія в провадженні фінансової політики підприємств* [Complex system of tax management as innovative technology in conducting financial policy of enterprises]. *Причорноморські економічні студії*, vol. 46(2), pp. 7–11. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2019\\_46\(2\)\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_46(2)_3) (accessed 29 June 2021).