

УДК 336.225:364.054

Бобрівець В.В.

*аспірант кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету***ОЦІНКА ВПЛИВУ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ
НА РОЗВИТОК БЛАГОДІЙНОСТІ В УКРАЇНІ****EVALUATION OF INFLUENCE OF THE CORPORATE INCOME TAX
INCENTIVES FOR DEVELOPMENT OF CHARITY IN UKRAINE****АНОТАЦІЯ**

У статті обґрунтовано роль податків як інструмента реалізації регулюючого впливу держави на економічну та соціальну поведінку платників податків. Доведено важливість системного стимулювання благодійної діяльності за рахунок податкових пільг. Виділено, проаналізовано чинні пільги з податку на прибуток підприємств для юридичних осіб приватного права, що здійснюють благодійну діяльність. Наведено статистику здійснення благодійної діяльності в Україні. Сформувано висновки щодо перешкод популяризації благодійності серед юридичних осіб приватного права.

Ключові слова: податкові пільги, податок на прибуток підприємств, фінансовий результат до оподаткування, благодійність, неприбуткові організації.

АННОТАЦИЯ

В статье обоснована роль налогов как инструмента реализации регулирующего воздействия государства на экономическое и социальное поведение налогоплательщиков. Доказана важность системного стимулирования благотворительной деятельности инструментарием налоговых льгот. Выделены, проанализированы действующие льготы по налогу на прибыль предприятий для юридических лиц частного права, осуществляющих благотворительную деятельность. Приведена статистика благотворительной деятельности в Украине. Сформулированы выводы относительно препятствий для популяризации благотворительности среди юридических лиц частного права.

Ключевые слова: налоговые льготы, налог на прибыль предприятий, финансовый результат до налогообложения, благотворительность, неприбыльные организации.

ANNOTATION

In the article was substantiated the role of taxes as an instrument for implementing the regulatory influence of the state on the economic and social behavior of taxpayers. Proven the importance of systematic stimulation of charitable activity by tax privileges. Allocated and analyzed the current corporate income tax incentives for legal entities of private law that carry out charitable activities. Presented the statistics on the charitable activities in Ukraine. Conducted conclusions on obstacles to the promotion of charity among legal entities of private law.

Keywords: tax incentives, corporate income tax, financial result before taxation, charity, nonprofit organizations.

Постановка проблеми. Попри важливість дослідження концептуальних засад оподаткування, розходження між очікуваним та реальним станом функціонування податкової системи країни змушує постійно аналізувати чинні технології адміністрування податків щодо виявлення як суто технічних недоліків, так і таких, що своєю присутністю нівелюють передумови досягнення визначених державою довгострокових регулюючих ефектів, які спроможні генерувати податки завдяки своїй природі. Справді, прогалини або неузгодженість окремих норм податкового законодавства через практичну

площину здатні негативно впливати на загальний процес регулювання соціально-економічних процесів і явищ. Тому деталізоване вивчення прикладних аспектів щодо важелів та інструментів оподаткування є необхідним задля зміни нинішніх параметрів податкової системи України відповідно до завдань суспільного розвитку. Як зазначає корифей української науки, доктор економічних наук, професор В. Андрущенко, «варіювання ставками та режимом оподаткування є зручним способом впливу в бажаному напрямі на економічну та соціальну поведінку» [1, с. 91]. Постає логічне питання про те, чи справедливим це твердження є для податку на прибуток підприємств з точки зору стимулювання державою суспільно корисної поведінки, зокрема благодійності, тобто діяльності, яка майже протягом усього періоду свідомого існування людства відіграла надзвичайно важливу роль, оскільки здатна безпосереднім чином впливати на впорядкованість відносин у суспільстві та відчуття захищеності для пересічної особи, а також давати можливість покращення умов оточуючого соціуму силами громадянського суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню благодійництва в історичній ретроспективі та у сучасних реаліях присвячені чимало робіт у різних сферах, зокрема політології, філософії, релігієзнавстві, соціології, історії. Серед найбільш відомих дослідників різних аспектів благодійності, які при цьому є дотичними до державних фінансів, виділимо Р. Апресяна, Ю. Асадчєєва, Я. Буздуган, О. Вінникова, А. Гулевську-Черниш, А. Колодій, Р. Сербина. Економічні аспекти благодійництва є предметом посиленого аналізу таких дослідників у країнах Заходу, як, зокрема, Ф.Е. Ендрюс, М. Муді, Р. Пейтон, Л. Саламон, К. Шрамм, Дж. Флейшман, Ф. Фурман.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Фінансова наука України чомусь досить поверхнево досліджує проблематику економічних переваг, що вже пропонуються державою безпосередньо благодійникам з метою подальшого заохочення їх активності, а також щодо потенційних напрямів розширення междержавної підтримки цього виду громадянської активності. Питання наявності в державі системної політики використання податкових

стимулів з метою активізації усвідомленого благодійництва залишається відкритим.

Мета статті полягає в дослідженні благодійності не як прояву соціального чи морального феномена людства, а в проекції на сучасні економічні наслідки для суб'єктів цієї діяльності, а саме благодійників, що у вигляді пільг вбудовані в конструкцію податку на прибуток підприємств в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ми погоджуємось із думкою вітчизняного дослідника О. Сидорович про те, що «оподаткування є вимірником рівня забезпечення індивідуальних пріоритетів та суспільних цілей розвитку, мірилом економічних, соціальних, політичних, економічних, демографічних та інших параметрів функціонування держави, її місця в глобальному економічному просторі» [2, с. 731]. А одним з найважливіших загальнодержавних податків у цьому контексті вважаємо податок на прибуток підприємств (далі – ППП, податок). Залишаючи поза увагою історію становлення ППП, оскільки це виходить за межі нашого дослідження, зазначимо, що значимість цього податку під час змінювання законодавцем будь-яких його елементів (особливо в частині податкових пільг) важко переоцінити з урахуванням кількості його платників та об'єктів оподаткування. Отже, регулюючий потенціал податку є надзвичайно емним, проте наскільки ефективно він використовується державою щодо стимулювання благодійності?

Логічно заперечити, що питання забезпечення захисту та узгодження суспільних, групових, індивідуальних інтересів і побудова справедливого перерозподілу суспільних благ перш за все є обов'язками держави як центрального інституту влади. У цьому контексті можна говорити про те, що цілі соціально-економічної політики держави та благодійників щодо зменшення кількості нужденних збігаються. Оскільки з економічної точки зору благодійність була і залишається інструментом перерозподілу матеріальних та нематеріальних ресурсів їх власниками на користь осіб, які цього потребують. Хоча, безумовно, методи і форми благодійності зазнали радикальних змін разом з одночасним розвитком держави та відповідним законодавчим регулюванням порядку здійснення благодійної діяльності.

Як справедливо відзначає український вчений, професор Р. Сербин, в історії України прикладів успішної взаємодії держави та благодійників не так багато. «Іноді держава виявлялася дуже слабкою та взагалі не звертала уваги на окремі сфери, у яких необхідною була благодійна діяльність. Остання здійснювалася лише за власним розсудом благодійників і на основі їх уявлень про загальне благо, що не завжди давало належний соціальний ефект. Іноді, навпаки, держава повністю витісняла недержавну благодійність, пригнічуючи будь-які ініціативи та способи самоорганізації громадян.

У результаті виникали утриманство й соціальна апатія, які певною мірою характерні й для сучасного вітчизняного суспільства» [3, с. 412].

Тому досягнення балансу між ефективною недержавною підтримкою нужденних та запобіганням практиці шахрайства як з боку отримувачів, так і від благодійників для отримання певних привілеїв від держави було надскладним завданням протягом всього процесу розвитку суспільних відносин незалежно від організаційних форм благодійної діяльності (від десятини та натуральних пожертв до відсоткової філантропії).

Бурхлива активізація благодійництва у вітчизняних реаліях останніми роками є логічною відповіддю громадянського суспільства на виклики, які постали перед Україною, а також наслідком перманентної неспроможності бюрократичного апарату швидко та якісно задовольнити потреби суспільства в певних ситуаціях та/або для певних категорій осіб. Однак новітній період в історії розвитку благодійності в Україні також не позбавлений аналогічних викликів стосовно складності побудови ефективного механізму взаємодії між державою та благодійниками і бенефіціарами ресурсів, а також налагодження дієвого контролю за цією сферою діяльності, тобто викликів, що об'єктивно супроводжують благодійність весь період її здійснення через людську природу.

Тому надзвичайно важливим завданням на сучасному етапі є усвідомлення значення недержавної благодійності не лише як періодичного чи емоційного вчинку, що не матиме довгострокових наслідків, але й як діяльності, пов'язаної з інвестиціями в потенціал нації України. Цей підхід повинен бути укорінений не лише серед населення, але й на рівні законодавця. Це може бути реалізовано виключно шляхом побудови системного механізму державної підтримки благодійності як за рахунок пропагування ціннісних, духовно-етичних орієнтирів, так і підтримки цієї діяльності наявним в державі інструментарієм, перш за все інструментарієм оподаткування, з огляду на природу регулюючої функції податку як для благодійників, так і для отримувачів благодійної допомоги.

Отже, проаналізуємо податок на прибуток підприємств у зазначеній проекції щодо здатності активізувати благодійність в Україні. Однак, враховуючи обмежений обсяг роботи, зі всієї сукупності інструментарію податкового регулювання розглянемо тільки податкові пільги. Не вдаючись до дискусійної полеміки стосовно сутності податкових пільг, відзначимо, що підтримуємо позицію відомого українського дослідника, професора А. Соколовської, яка розуміє податкові пільги як передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства за наявності об'єкта оподаткування відхилення від базової (нормативної) структури податку, що обумовлене необхідністю досягнення цілей соціально-економічної політики держави і реа-

лізується у формі повного або часткового звільнення платників від сплати податку [4, с. 15; 5, с. 33].

Законодавцем передбачені податкові пільги для тих, хто здійснює благодійну діяльність (організовані суб'єкти та благодійники-фізичні особи), і для тих, хто є бенефіціарами (отримувачами) такої допомоги.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 5 липня 2012 року № 5073-VI благодійник – дієздатна фізична особа або юридична особа приватного права (зокрема, благодійна організація), яка добровільно здійснює один чи декілька видів благодійної діяльності [6].

Оцінимо пільги з ППП для благодійників-резидентів, які є юридичними особами приватного права, відповідно до норм Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Таким чином, у фокус нашого аналізу потраплятимуть бізнесові юридичні особи та неприбуткові благодійні організації України. Однак частково торкнемось специфіки оподаткування ППП відокремлених підрозділів іноземної компанії, які не здійснюють господарську діяльність в Україні та не підпадають під визначення постійного представництва.

Нагадаємо, що об'єктом обкладення податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку чи збитку), визначеного відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають згідно з положеннями розд. III ПКУ (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ) [7].

Для всіх платників податку Податковим кодексом передбачено, що фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (пп. 140.5.9 п. 140.5 ПКУ).

Однак обов'язковою умовою цього є те, щоб вартість благодійної допомоги не була більшою за 4% від оподаткованого прибутку благодійника в попередньому звітному році. Оскільки вся сума такого перевищення буде збільшувати фінансовий результат до оподаткування згідно з нормами ПКУ, зокрема пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134, відповідно, зростатиме сума належного до сплати благодійником податку на прибуток.

Тобто в бухгалтерському обліку вся вартість благодійної допомоги відобразиться на складі витрат благодійника в періоді їх понесення, але під час визначення фінансового результату з метою обкладення податком бухгалтерський фінансовий результат необхідно буде збільшити на суму допомоги, яка перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Гранична сума у 4% за наслідками 2017 року розраховуватиметься від суми, зазначеної в рядку 04 «Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03 РІ) (+, -)» декларації з податку на прибуток за 2017 рік.

На нашу думку, встановлена законодавцем межа у 4% є досить скромною. Очевидно, що під час визначення розміру граничного відсотку для зменшення витрат благодійника закладалась ідея запобігання зловживанням цією нормою для маніпулювання розміром податкових зобов'язань. Проте дозволена величина видається нам скоріше формальною, ніж такою, що здатна стимулювати юридичних осіб приватного права масово здійснювати благодійну діяльність.

Відзначимо, що законодавцем зроблено певні послаблення, відповідно до яких з 1 січня 2015 року і на період проведення АТО коригування за пп. 140.5.9 п. 140.5 ст.140 ПКУ не проводяться щодо сум коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається КМУ, які добровільно перераховані (передані) ЗСУ, Національній гвардії України, СБУ, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, МВС України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим військовим формуванням, утвореним відповідно до законів України, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення АТО (п. 33 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ).

Цю норму можна охарактеризувати цілком позитивно. Проте одночасне позбавлення права на зменшення витрат на 4% тих підприємств, які задекларували збитки за результатами діяльності в минулому році, а особливо з урахуванням кількості таких юридичних осіб (табл. 1), все ж таки не сприяє активізації благодійності. Оскільки якщо в минулому році податкового прибутку не було, то бухгалтерський фінансовий результат для цілей оподаткування благодійник змушений відкоригувати на всю вартість благодійної допомоги [8].

Як видно з даних табл. 1, фактично 30% збиткових підприємств від загальної кількості підприємств України позбавлені права скористатися нормою щодо зменшення фінансового результату до оподаткування на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного року неприбутковим організаціям відповідно до встановлених обмежень.

Таблиця 1

Динаміка частки прибуткових та збиткових підприємств у 2013–2017 роках, млрд. грн. [9]

Рік	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
	% до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	% до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2013	65,9	234,5	34,1	205,2
2014	66,3	334,5	33,7	858,1
2015	73,7	475,3	26,3	815,4
2016	73,4	524,2	26,6	547,0
2017*	70,3	368,6	29,7	130,9

* наведено дані за січень-вересень

Цікаво, що до прийняття змін до розд. III ПКУ щодо методології визначення розміру оподаткованого прибутку існувала норма пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, зміст якої був набагато м'якшим по відношенню до благодійників, що отримали збитки. Зокрема, якщо за результатами попереднього звітного року такі платники отримували від'ємний результат об'єкта оподаткування, то дозволена для перерахування БО сума коштів визначалася з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передував року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки.

Також у чинній редакції Податкового кодексу зменшено відсоткову межу з 10% до 8% оподаткованого прибутку попереднього звітного року для вирахування з фінансового результату до оподаткування сум коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, а саме дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури і спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту, що є неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (пп. 140.5.14 п. 140.5 ст. 140 ПКУ).

З 1 січня 2017 року з 50 до 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, зменшено межу, за перевищення якої через придбання у неприбуткових організацій товарів, зокрема необоротних активів, робіт та послуг, юридичні особи зобов'язані збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму 30% вартості таких товарів, робіт та послуг (пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ). У 2017 році це 80 000 грн., а у 2018 році межа складатиме 93 075 грн. Ці вимоги не застосовуються, якщо операція не є контролюваною, а сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу, але без подання звіту.

При цьому, якщо ціна придбання товарів, зокрема необоротних активів, робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену відповідно до принципу «витягнутої руки», встановленого ст. 39 Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною відповідно до рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки» (пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ). Отже, платнику податку доведеться вибирати між коригуванням або необхідністю доводити рівень цін за принципом «витягнутої руки».

Також хочемо продовжити цей логічний ряд, хоча нижченаведені норми важко віднести до благодійності у чистому вигляді, адже скоріше вони є доброю волею роботодавця. Так, відповідно до Закону від 7 грудня 2017 року № 2245-VIII текст пп. 140.5.10 п. 140.5 ст. 140 ПКУ доповнено абзацом другим, відповідно до якого фінансовий результат до оподаткування підприємства збільшується на суму повної або часткової компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація відповідно до Кодексу не включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи-платника податку на доходи фізичних осіб.

Таким чином, можна сказати, що в частині проаналізованих норм з податку на прибуток підприємств податкове стимулювання з боку держави благодійної активності юридичних осіб приватного права, на жаль, майже відсутнє. І це безпосереднім чином негативно позначається на готовності юридичних осіб приватного права здійснювати суспільно корисну діяльність у вигляді фінансування благодійних організацій (далі – БО) (табл. 2).

Як видно з даних табл. 1, в Україні пожертвування для БО від юридичних осіб складають лише 16,6% у загальному бюджеті джерел фінансування таких благодійних організацій. Незначним є і відсоток БО, які отримують кошти від бізнесу, а саме 37% від загальної кількості опитаних організацій, тобто більша частина БО шукає та має інші ресурси для забезпечення витрат діяльності. Цікаво було б

Таблиця 2

Розподіл джерел фінансування БО в Україні, % [10, с. 21–22]

Джерела фінансування БО	Відсоток фінансування БО, яке надходить з визначених джерел	Відсоток БО, що отримують фінансування з таких джерел
Пожертвування від приватних осіб (населення)	39,3	57,0
Міжнародні донори	32,6	37,0
Пожертвування від юридичних осіб (бізнесу)	16,6	37,0
Державні або місцеві бюджети	1,7	10,0
Пасивні доходи (цінні папери, депозити, здача в оренду нерухомості, дивіденди тощо)	1,4	8,0
Прибуткова господарська діяльність	1,0	4,0
Інше	6,9	9,0

дізнатися, який відсоток компаній, що жертвують на благодійність, забезпечується підприємствами з іноземними інвестиціями або представництвами великого міжнародного бізнесу, для яких корпоративна соціальна відповідальність або благодійність є стандартом діяльності, без виконання якого складно уявити власне функціонування.

Ці цифри свідчать про відсутність масової підтримки благодійності вітчизняними юридичними особами. Не виключаємо, що основні пожертви від представників бізнесу пов'язані з мінімізацією негативних наслідків проведення антитерористичної операції на Сході країни, оскільки рівень загрози територіальній цілісності країни є високим, а отже, йдеться про цілком усвідомлену благодійність. На нашу думку, сьогодні можна впевнено стверджувати, що власники бізнесу займаються благодійністю виключно за рахунок власних уявлень про добродійність. А на державному рівні системне заохочення представників бізнесових структур щодо заняття благодійною діяльністю інструментарієм оподаткування не здійснюється.

Далі розглянемо порядок оподаткування БО відповідно до норм розд. III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 5 липня 2012 року № 5073-VI благодійна організація – юридична особа приватного права, установчі документи якої визначають благодійну діяльність в одній чи кількох сферах, визначених Законом, як основну мету її діяльності. Благодійна організація може бути створена як благодійне товариство, благодійна установа чи благодійний фонд (ст. 13 Закону).

Благодійні організації відповідно до норм податкового законодавства належать до неприбуткових організацій. Ознака неприбутковості присвоюється за окремими групами підприємств, установ та організацій, відповідно до пп. 133.4.6 п. 133.4 ст. 133 ПКУ, за такою структурою: (0031) – бюджетні установи; (0032) – громадські об'єднання; (0033) – політичні партії; (0034) – творчі спілки; (0035) – релігійні організації; (0036) – благодійні організації; (0037) – пенсійні фонди тощо.

Дата присвоєння/скасування ознаки неприбутковості вказує на початок/закінчення її дії, а документом, що підтверджує статус неприбутковості, є Рішення про внесення організації (установи) до Реєстру неприбуткових установ та організацій, видане контролюючим органом ДФС за їх місцезнаходженням.

Податковий кодекс визначає неприбуткові підприємства, установи та організації такими організаціями, що є платниками податку на прибуток у порядку та на умовах, встановлених п. 133.4 ст. 133 ПКУ, відповідно, БО не є платниками податку на прибуток підприємств.

Обов'язковою умовою для неприбуткових організацій (зокрема, для БО) є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування видатків на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами (пп. 133.4.2 п. 133.4 ст. 133 ПКУ).

Тобто доходи (прибутки), отримані БО від будь якої діяльності, мають використовуватись виключно на реалізацію своєї статутної діяльності без розподілу таких доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб.

При цьому з урахуванням змін, внесених Законом від 6 жовтня 2016 року № 1667, не вважаються розподілом доходу (прибутків) виплати БО на користь засновників (учасників), працівників, членів такої організації (зокрема, на підставі цивільно-правового договору), якщо такі витрати є фінансуванням видатків на своє утримання, реалізацію мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами такої неприбуткової організації [8].

Після ознайомлення з нормами ПКУ стосовно благодійних організацій складається враження їх суцільної підтримки законодавцем інструментарієм оподаткування, що можна оцінити цілком позитивно. Однак порівняння статистичної інформації стосовно кількості БО, що користуються статусом неприбуткової організації, а відповідно, не сплачують податок на при-

буток, та результатів діяльності БО загалом по Україні змушує підняти питання доцільності такої підтримки для всіх зареєстрованих БО та ефективності здійснення податкового контролю за діяльністю БО. Деталізуємо останню тезу.

Згідно з даними Державного комітету статистики станом на 1 січня 2018 року в Україні обліковувались 17 726 благодійних організацій (рис. 1).

Як видно з даних рис. 1, кількість БО можна назвати такою, що стабільно зростає. Досить помітний сплеск кількості БО спостерігався станом на 1 січня 2017 року, що, на нашу думку, зокрема, може бути пов'язано зі змінами в податковому законодавстві, внесеними Законом від 6 жовтня 2016 року № 1667 (описані вище), які спростили процес фінансування видатків БО. Але яка частка БО у цих майже 18 тисячах зареєстрованих організацій справді займається благодійністю, а яка існує лише на папері?

Якщо орієнтуватися на оцінку аналітиків Українського форуму благодійників, то кількість «смітєвих» БО вражає. Так, згідно з підрахунками експертів Форуму, основний благодійний бюджет України складають лише 500–1 000 організацій. Наприклад, у 2015 році витрати ТОП-100 благодійних фондів склали близько 2/3 благодійних витрат країни, а близько третини всіх офіційних благодійних витрат в Україні у 2015 році склали витрати першої п'ятірки списку, а саме МБФ «Альянс громадського здоров'я», БФ Ріната Ахметова «Розвиток України», БО «Мережа», БО БФ «Квітучий край», МФ «Відродження» [12, с. 5]. Однак має місце незрозуміла ситуація, коли 25 фондів з переліку ТОП-100 благодійних фондів з багатомільйонними оборотами функціонують без жодного веб-сайту, фейсбук-сторінки та відкритої інформації про витрати та діяльність [12].

Ще гіршу статистику щодо кількості реальних БО демонструє Національний рейтинг бла-

годійників, тобто професійний незалежний рейтинг благодійних фондів та організацій, які готові оприлюднювати свої податкові звіти. Рейтинг проводиться Українським форумом благодійників разом з авторитетними партнерами з 2013 року. Цікаво, що у 2017 році у рейтингу взяли участь 89 благодійних фондів та організацій, які відкрили свою податкову звітність за 2016 рік. Це на 15 фондів більше, ніж у попередній рік. Учасники рейтингу відзвітували на суму в 1,8 млрд. грн., що становить 27% загальних витрат на благодійність у 2016 році [13].

Однак навіть зростання кількості БО, що беруть участь у рейтингу, не дає відповіді на питання, чому осторонь процесів популяризації прозорої та підзвітної благодійності залишаються тисячі таких благодійних організацій, користуючись статусом неприбуткових організацій, а відповідно, не сплачуючи податок на прибуток. Як проконтролювати решту 73% витрат на благодійність, що у гривневому еквіваленті складає мільярдні суми?

Слід уточнити, що іноземна благодійна організація, що здійснює діяльність на території України через власну філію, акредитовану в Україні, зареєстровану Міністерством юстиції України, і як відокремлений підрозділ іноземної неурядової організації, внесеної до державного Реєстру громадських об'єднань, не може бути зареєстрована як неприбуткова організація, відповідно, не може бути включена до Реєстру неприбуткових організацій. Таким чином, механізм державної підтримки благодійності у цьому разі є дещо іншим. Зокрема, якщо представництво нерезидента не здійснює господарську діяльність в Україні і не підпадає під визначення «постійне представництво», наведене у пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, то воно не має реєструватися платником податку на прибуток, подавати декларацію з податку на прибуток підприємства та сплачувати податок на прибуток. Згідно з пп. 2 п. 3.4 розд. III

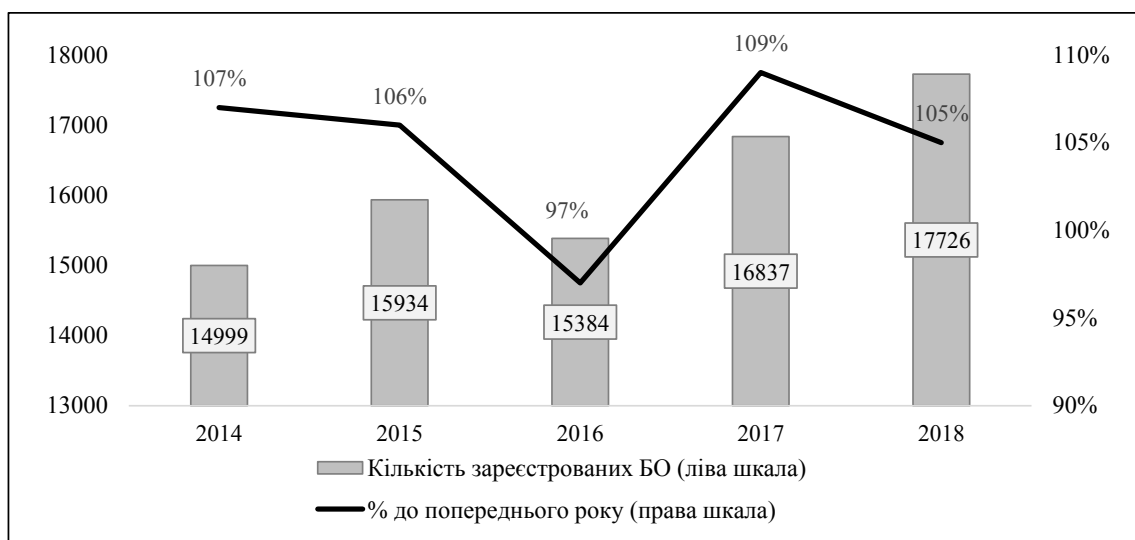


Рис. 1. Кількість зареєстрованих БО України у 2014–2018 роках (на 1 січня року) [11]

Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588 (у редакції наказу від 22 квітня 2014 року № 462), воно стає на облік як платник, який зобов'язаний сплачувати інші, ніж податок на прибуток, податки і збори відповідно до Кодексу. При цьому взяття на облік відокремленого підрозділу нерезидента, згідно з пп. 2 п. 3.4 розд. III Порядку, не звільняє такий підрозділ від обов'язку реєстрації платником податку на прибуток, якщо він розпочинає господарську діяльність та відповідає визначенню постійного представництва [14].

Отже, є всі підстави стверджувати, що, попри нормативну податкову підтримку діяльності вітчизняних БО шляхом виключення таких організацій з переліку платників ППП, говорити про ефективне податкове стимулювання благодійної діяльності БО зарано. Ініціатива законодавця фактично нівелюється відсутністю реально діючих механізмів контролю за напрямками доходів і витрат БО, непрозорою та непублічною в діяльності БО та низкою результативністю боротьби з шахрайством, замаскованим під благодійну діяльність, внаслідок цього.

Висновки. За результатами проведеного дослідження маємо всі підстави стверджувати, що на державному рівні системне заохочення представників бізнесових структур щодо заняття благодійною діяльністю інструментарієм пільгового оподаткування прибутку фактично не здійснюється.

Для юридичних осіб-представників бізнес-середовища найбільш сприятливими щодо активізації благодійності є норми п. 33 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, зокрема стосовно дозволу не збільшувати фінансовий результат до оподаткування під час розрахунку належної до сплати суми податку на прибуток на всю суму коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту, технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається КМУ, добровільно перерахованих (переданих) підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення АТО.

Інші пільгові норми в конструкції податку на прибуток підприємств, на нашу думку, є скоріше формальними, ніж такими, що здатні стимулювати благодійну діяльність.

1) Встановлена межа у 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року, за перевищення якої під час надання благодійної допомоги неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій, благодійнику необхідно збільшувати фінансо-

вий результат до оподаткування під час розрахунку податку, є занадто скромною.

2) Позбавлення права на зменшення витрат з метою оподаткування навіть на ці 4% вартості благодійної допомоги тих підприємств, які задекларували збитки за результатами діяльності в минулому році, за кількості таких збиткових підприємств близько 30% від загальної кількості підприємств, є логічним із загальної точки зору, але цілком невиправданим з позиції розвитку благодійності.

3) Скорочення з 10% до 8% граничного порогу для витрат на пожертвування на користь суб'єктів сфери фізичної культури і спорту, які є неприбутковими і внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату перерахування коштів або передачі їм товарів, робіт, послуг, складно оцінити позитивно. Тим паче, що якщо стосовно неприбутковості вимога не виконується, то збільшувати фінансовий результат з метою оподаткування благодійнику доведеться всієї суми.

4) Зменшення з 1 січня 2017 року з 50 до 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, межі, за перевищення якої через придбання у неприбуткових організацій товарів, зокрема необоротних активів, робіт та послуг, юридичні особи зобов'язані збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму 30% вартості таких товарів, робіт та послуг, навіть за умови встановлених законодавцем винятків, негативно позначатиметься на готовності благодійників мати справу з неприбутковими організаціями. Отже, останнім буде важче залучати кошти для забезпечення фінансування власної діяльності.

У сукупності такий підхід законодавця важко оцінити як такий, що націлений на стимулювання юридичних осіб приватного права здійснювати суспільно корисну діяльність у вигляді фінансування благодійних організацій.

Щодо пільгового оподаткування безпосередньо благодійних організацій шляхом виключення їх з переліку платників податку на прибуток за умови виконання вимог Кодексу, то справді можна говорити про досить лояльний підхід законодавця. Однак порівняння статистичної інформації стосовно кількості благодійних організацій, що користуються статусом неприбуткової організації, а відповідно, не сплачують податок на прибуток, та результатів і прозорості діяльності благодійних організацій загалом по Україні змушують підняти питання доцільності такої підтримки для всіх зареєстрованих організацій та ефективності здійснення податкового контролю за їх активністю.

Отже, питання пільгового оподаткування прибутку для благодійників, що є юридичними особами приватного права, є таким, що важко об'єктивно оцінити однозначно. Особливо за умов відсутності надійної статистичної бази щодо показників благодійної діяльності,

порівняної в розрізі років, коли обґрунтування висновків доводиться будувати на даних вибіркового спостереження та опитувань на замовлення приватних структур. Однак впевнено можна сказати, що пільги з податку на прибуток підприємств для цього виду активності є досить скромними, тому не є визначальним фактором, на який орієнтуватимуться благодійники-бізнесмени під час прийняття рішення про пожертвування. Щодо пільгового оподаткування благодійних організацій, то реально діючі механізми боротьби зі зловживаннями, які можуть мати місце під виглядом благодійної діяльності, нині відсутні. З точки зору суспільної вигоди та популяризації благодійності як явища ми оцінюємо такий підхід і позицію законодавця негативно.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
2. Сидорович О. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. 17. С. 731–738.
3. Сербин Р. Теоретико-правові засади поняття благодійної діяльності. Актуальні проблеми держави і права. 2015. Вип. 75. С. 412–416.
4. Соколовська А., Єфіменко Т., Луніна І. та ін. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
5. Соколовская А. Определение базовой (нормативной) структуры налога и налоговых льгот. Налоговые льготы: теория и практика применения: монография. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
6. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 5 липня 2012 року № 5073-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.
7. Податковий кодекс: за станом на 27 лютого 2018 року. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
8. Щодо можливості неприбуткових організацій укладати договори цивільно-правового характеру з фізичними особами, засновниками, працівниками та членами таких неприбуткових організацій: Лист Державної фіскальної служби України від 16 вересня 2016 року № 20223/6/99-99-15-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71297.html>.
9. Стадник М. Аналіз надходжень з податку на прибуток підприємств з позиції діяльності суб'єктів господарювання у 2013–2017 рр. Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції, (5–6 березня 2018 року). Кременчук: Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського, 2018. 130 с.
10. Дослідження благодійних організацій та участі населення у благодійних та волонтерських проєктах. Corestone Group та GfK Ukraine на замовлення Фонду родини Загорій (лютий 2018 року). 2018. 64 с. URL: http://zagoriy.foundation/Charity_report_2017_Zagoriy_Foundation.pdf.
11. Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpo/ukr/EDRPU_2014/ks_opfg/arh_ks_opfg_14.htm.
12. Гулевська-Черниш А., Ярошенко Л. Топ-благодійники України і проблемні фонди без звітів та сайтів. Українська правда. 2016. URL: <https://life.pravda.com.ua/society/2016/10/5/218672>.
13. Гулевська-Черниш А. Благодійність в Україні: зради та перемоги 2017. Українська правда. 2017. URL: <https://life.pravda.com.ua/society/2017/12/26/228186>.
14. Щодо правомірності отримання статусу неприбуткової організації представництвом нерезидента: Лист Державної фіскальної служби України від 11 серпня 2017 року № 1584/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72421.html>.