

ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ



ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБ'ЄДНАНЬ ГРОМАДЯН В УМОВАХ УТВЕРДЖЕННЯ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ

Ігор ЗЯТКОВСЬКИЙ

Розглянуто проблемні аспекти фінансового забезпечення об'єднань громадян. Основна увага приділена формуванню пасивних доходів, визначенню неприбуткового статусу та стримуванню надмірної комерціалізації діяльності об'єднань громадян.

There have been considered the problem aspects of financial provision for citizens associations. The main attention has been paid to forming passive incomes, determination of unprofitable status and containment of excessive commercialization of citizens associations' activities.

Аналізуючи економіко-соціальну природу добровільних громадських формувань – об'єднань громадян, їх призначення та роль у виробництві суспільних благ для окремих верств і груп населення, акцентують зазвичай увагу на тому, що ці формування мають на меті: поліпшувати доступ громадян до інформації та організаційних зв'язків, що виходять за межі місцевої громади; сприяти досягненню суспільної відповідальності за підготовку, реалізацію національних та місцевих стратегій розвитку шляхом створення мереж обміну знаннями, розбудови бази для порозуміння, заохочення до співпраці між приватним і державним секторами; впливати на життя суспільства й вести переговори з місцевими органами самоврядування та центральними органами влади; забезпечувати врахування голосів вразливих і незахищених груп населення,

які через різні обставини вилучені зі суспільного життя; підвищувати прозорість та підзвітність органів державного управління й місцевого самоврядування, створювати умови для ефективного управління тощо. При цьому приділяють значно менше уваги їх приватно- і суспільнокорисній природі й, насамперед, особливостям фінансового забезпечення їх життєдіяльності, від якого залежать якість та повнота надання суспільних послуг.

Огляд останніх досліджень і публікацій підтверджує, що в Україні зростає інтерес вчених до проблем розбудови громадянського суспільства і набувають поширення наукові дослідження щодо з'ясування соціально-економічної природи інституту об'єднань громадян та його ролі в розвитку демократії у нашій державі. Здебільшого у них акцентують увагу на зростання ролі цього інституту в сфері

взаємодії політичного й економічного механізму, де відбувається боротьба за розпорядження фінансовими ресурсами держави. Окремі напрямки згаданих досліджень відображені в роботах Т. Кізими, М. Колісника, Б. Кульчицького А. Ткачука, Я. Шевченко та ін. Вивчення праць згаданих науковців показало, що вони не об'єднані ідеєю впливу держави та її участі у комплексній розбудові інфраструктури третього сектору, відповідно до фундаментальних засад соціально орієнтованої ринкової економіки. Тому й залишаються актуальними питання вдосконалення нормативно-правової бази, яка гарантуватиме не тільки зміцнення інституту об'єднань громадян, а й сприятиме вирішенню не менш важливих проблем, пов'язаних із фінансовим забезпеченням їх життєдіяльності в умовах утвердження ринкової економіки в Україні.

З огляду на це метою дослідження є висвітлення важливих проблем законодавства у сфері фінансів об'єднань громадян та можливих шляхів їхнього вирішення.

Визначаючи об'єднання громадян неурядовими організаціями, сформованими на засадах самоврядності, добровільності та некомерційності, держава впливає на рівень їх господарської компетенції, що відображено у статутних документах. Більше того, законодавець встановив, що метою їх створення та діяльності не може бути отримання прибутку, який розподіляють між їх членами, засновниками чи пов'язаними з ними особами. Доходи і прибуток, отримані від основної та побічної (комерційної) діяльності, використовують лише на статутні потреби, а кошти чи майно організацій після їх ліквідації не розподіляють між їх членами або засновниками таких організацій, а використовують лише за напрямками, передбаченими статутними документами. Інакше кажучи, об'єднання громадян визнають некомерційними суб'єктами економіки (за

інституційним статусом – неринковими некомерційними організаціями [1]), хоча їх діяльність, як й інших суб'єктів господарювання, базована на правомочності володіння, користування і розпорядження майном, господарській правоздатності, господарсько-правовій відповідальності та самофінансуванні.

Безумовно, для організації фінансової діяльності об'єднань громадян, враховуючи різноплановість їх діяльності, важливе значення має фундаментальне податкове законодавство, що уніфікує й врегульовує порядок отримання і оподаткування доходів від основних та побічних операцій, застосування податкових пільг і надання преференцій. Водночас, специфічне призначення окремих груп об'єднань громадян, а відтак і організація їх фінансової діяльності, потребують додаткового нормативно-правового забезпечення, котре регулювало б здійснення ними не тільки окремих видів господарської діяльності, а й використання джерел отримання доходів та вибір засновників. Йдеться про спеціальні закони, якими встановлюють дозволи й обмеження щодо одержання такими об'єднаннями коштів від донорів, інституту засновників й ідентифікують джерела фінансових ресурсів, які вони представляють, тощо. Наприклад, відповідно до законодавства засновниками благодійних фондів не можуть бути органи державної влади та органи місцевого самоврядування, а також державні й комунальні підприємства, установи, організації України тому, що їх утримують за рахунок бюджетних коштів; політичним партіям заборонено отримання коштів від іноземних держав та організацій, державних органів й органів місцевого самоврядування, державних і комунальних підприємств, установ (крім випадків, передбачених законом), благодійних та релігійних об'єднань і організацій, а також доходи від акцій та інших цінних паперів; релігійним

організаціям надають виняткове право на окремі види діяльності чи продукування товарів та ін. [2]. Однак, незважаючи на наявність згаданого законодавства, насамперед спеціального, сформованого у 1990-х роках, в умовах утвердження ринкової економіки, перед об'єднаннями громадян й надалі гостро постають проблеми фінансового забезпечення їх діяльності, пов'язані з розширенням господарської правоздатності, майновою відповідальністю, отриманням доходів та їх оподаткуванням, а також гармонізацією їх економічних відносин з іншими суб'єктами господарювання.

Враховуючи, що згадані проблеми потребують спеціального й доволі глибокого дослідження, ми обмежуємось окремими, на нашу думку, найактуальнішими для більшості об'єднань громадян. До них зараховуємо наступні: ідентифікацію доходів некомерційних організацій з метою їх звільнення від оподаткування; створення унітарних підприємств (квазі-НКО) для отримання доходів від підприємницької діяльності; порядок визначення статусу неприбуткової організації.

І. Ідентифікація доходів некомерційних організацій з метою звільнення їх від оподаткування. Відомо, що в основі обґрунтування доходів об'єднань громадян, які звільнені від сплати податку на прибуток, – норми Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [3]. Ці норми дають змогу розділити доходи згаданих організацій на такі групи: 1) доходи, отримані шляхом фінансування через внески донорів (благодійні внески, бюджетні кошти, фандрейзинг – процес збору коштів, котрі використовують як для реалізації соціально значимих програм, так і для організаційної підтримки об'єднань громадян); 2) членські внески або внески засновників організації; 3) доходи від власної діяльності; 4) доходи від підприємств, які створюють об'єднання громадян.

У першій групі доходів об'єднань громадян слід звернути увагу, насамперед, на державне фінансування, а також доходи, що надходять у вигляді благодійних внесків від фізичних і юридичних осіб:

Державне фінансування – дотації та субсидії з бюджету і державних цільових фондів або у межах гуманітарної чи технічної допомоги, які дають змогу об'єднанням громадян, наприклад, творчим спілкам та спілкам воїнів-інтернаціоналістів України, спортивним організаціям й іншим, реалізувати свої наміри щодо забезпечення суспільства необхідними послугами або задоволення потреб кожного громадянина держави у створенні належних умов для досягнення духовної та фізичної досконалості, формуванні патріотичних почуттів тощо, котрі держава і/чи приватний сектор не може або не буде надавати сповна. Такий напрямок фінансування згаданих об'єднань відповідає загальносвітовій тенденції скорочення державного сектору, що необхідно супроводжувати передачею їм частини державного майна і коштів для продовження програм, які реалізує тільки держава. За цих умов отримувачі згаданої допомоги від держави повинні мати право брати участь у конкурсах на державний контракт чи грант за процедурою, аналогічною для підприємницьких організацій, або працювати на засадах аутсорсингу – делегування державою виробництва певних груп суспільних благ.

Доходи, одержані у формі благодійних внесків від фізичних і юридичних осіб. Цей спосіб фінансування об'єднань громадян є складнішим з точки зору контролю, але дає змогу створити "ринок" послуг об'єднань громадян й повніше задовольнити суспільні потреби, що не належать до сфери діяльності держави. Однак аналіз законодавства, яке регулює здійснення благодійних внесків юридичних осіб до згаданих об'єднань, свідчить про його певні вади. Це стосується, насамперед,

встановлення законодавцем механізму розподілу благодійних внесків між бюджетом і донором, що не можна визнати активним стимулом до згаданої діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. За такого розподілу благодійної допомоги на державне фінансування припадає 25% суми тому, що ставка податку на прибуток становить 25%, а донора – 75%. Визначені пропорції у розподілі благодійних внесків, які становлять більше 2%, але не більше 5% прибутку, отриманого протягом попереднього звітного періоду, а для громадських організацій інвалідів – не більше 10% (для фізичних осіб – до 5% від суми загального оподаткованого доходу за відповідний період [4]) не зацікавляють суб'єкта підприємницької діяльності у благодійництві, оскільки він і так би перераховував благодійні внески у розмірі 3,75% прибутку після його оподаткування, але при цьому за підтримку об'єднань громадян не платила б держава (1,25%). Варто зважати й на те, що благодійні внески призводять до додаткових витрат суб'єкта підприємницької діяльності (донора), адже перераховану суму – до 5% прибутку попереднього року – відносять на витрати звітного періоду і, відповідно, це зменшує його прибуток, який у ринкових умовах не є гарантованим. Тобто, у звітному періоді підприємство недоотримує 3,75% суми від минулорічного прибутку до оподаткування, оскільки держава дає змогу “відшкодувати” цю втрату коштів лише несплатою податку на прибуток у розмірі 1,25% ($5\% \times 25\%$). Розтягнута учасі дія такого порядку відшкодування сплаченого податку зі суми благодійних внесків, базованого на прибутку до оподаткування, обчисленого за податковим обліком, не сприяє, на нашу думку, активізації діяльності суб'єктів підприємницької діяльності у цьому напрямку.

Прийнятнішим варіантом стимулювання донорів об'єднань громадян, ми

вважаємо шлях, пов'язаний із коригуванням суб'єктами підприємницької діяльності податкових зобов'язань із податку на прибуток. Йдеться про те, що доцільніше дати тим, хто робить благодійні внески, змогу перераховувати згаданим організаціям частину податкового зобов'язання з податку на прибуток, наприклад, до 5%, що дорівнювало б при базовій ставці податку на прибуток 25% – $1,25\%$ фінансового результату ($25\% \times 0,05$).

Друга група доходів характерна для членських об'єднань громадян. Кошти, що надходять на утримання цих об'єднань у формі членських внесків та внесків засновників можна вважати базовими, оскільки здебільшого вони є для них основними доходами. Разом з цим, незважаючи на загальноновизнані світовим товариством підходи щодо звільнення членських внесків об'єднань громадян від оподаткування, вітчизняний законодавець допускає неоднозначне їх трактування, що створює правові колізії. Одразу зауважимо, що не йдеться про внески засновників, котрі є разовими або нерегулярними і, як правило, їх спрямовують до статутного фонду спілок. Законодавець сприймає такі внески однозначно – звільняє від оподаткування. Однак щодо членських внесків, які теж спрямовують на поповнення статутного фонду і покриття поточних витрат об'єднання громадян, податковій інституції ще не визначилися. Так, відповідно до податкового законодавства, що представлено Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, звільненими від оподаткування податком на прибуток вважають лише членські внески у професійних спілках, їх об'єднаннях та організаціях профспілок. В інших випадках законодавець звільняє від оподаткування членські внески, визначення суті яких відображає особливості того чи іншого об'єднання громадян. Наприклад, внески на недержавне пенсійне забезпечення або

внески на інші потреби, передбачені законодавством (пенсійні фонди, кредитні спілки); внески, кошти або майно, що надходять для забезпечення потреб їх основної діяльності (житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків), разові або періодичні внески засновників та членів (спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб). Однак стосовно більшості об'єднань громадян, які є (громадські організації, творчі спілки та політичні партії) або можуть бути членськими (благодійні фонди і благодійні організації), то їх у переліку звільнених від оподаткування доходів членських внесків нема. При цьому зауважимо, що саме членські внески громадських організацій та інших об'єднань громадян, на відміну від згаданих, не пов'язані з отриманням вигоди їхніми членами і засновниками.

Таким чином, перша проблема, яку слід розв'язати, – це усунення дискримінаційних підходів у відображенні членських внесків у переліку доходів об'єднань громадян, визнаних неприбутковими організаціями. Друга, як наслідок першої, – це проблема усунення загрози оподаткування членських внесків. Нині законодавець мотивує віднесення згаданих внесків до коштів, які належить оподатковувати лише на підставі того, що у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” немає терміну “членські внески”. Поняття “безповоротна фінансова допомога” і “безоплатно” надані товари (роботи, послуги), як вказує Державна податкова адміністрація України (ДПАУ), не включають поняття “членські внески”. Більше того, посилаючись на Закон України “Про кооперацію”, де членські внески потраповано як грошовий неповоротний внесок, котрий періодично сплачує член кооперативного об'єднання для забезпечення його поточної діяльності [5], ДПАУ робить висновки, що нема жодних законодавчих підстав для застосування

пільгового режиму оподаткування, передбаченого законодавством [6]. Однак при цьому вона ігнорує й те, що навіть така редакція поняття членських внесків певною мірою узгоджена з основними засадами організації діяльності об'єднань громадян, оскільки у ній акцентовано на неповоротності членських внесків. ДПАУ ігнорує і норму Закону України “Про кооперацію”, котра дає змогу встановити, що між кооперацією та об'єднанням громадян як некомерційної організації є суттєві відмінності. Тобто, законодавець не бере до уваги того, що метою кооперації є задоволення економічних, соціальних й інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю. Втім, як метою об'єднання громадян є задоволення потреб, не пов'язаних із розподілом доходів між його засновниками, членами правління чи іншими членами організації або спрямування активів на діяльність, не передбачених у статутних документах.

Викладене дає підстави стверджувати, що проблема оподаткування членських внесків надумана, оскільки в будь-яких об'єднаннях громадян вони є періодичними грошовими надходженнями, котрі спрямовують на статутні потреби організацій, за винятком їх трансформації у грошову чи матеріальну вигоду членів спілок. Принагідно зазначимо, що ДПАУ визнає схожу редакцію разових або періодичних внесків засновників та членів – юридичних осіб. Наприклад, внески засновників і членів на утримання спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб.

Третьою групою доходів об'єднань громадян слід вважати доходи від власної діяльності. Розглядаючи цю частину доходів об'єднань громадян, одразу зазначимо, що йдеться не про “основну діяльність”, котра пов'язана з організацією

надання благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створенням систем соціального самозабезпечення громадян та для інших потреб, передбачених статутними документами цих організацій, укладеними на підставі відповідних законів. Операції, що виконують у такому режимі, не пов'язані з оподаткуванням.

Разом з цим варто зауважити, що регулювання та контроль власної діяльності об'єднання громадян із неприбутковим статусом є складними і суперечливими процесами. Проблемне і неоднозначне, впершочергу, визначення, наскільки така діяльність побічна для згаданої організації. Коли ж діяльність визнана побічною для даної організації – наскільки тісний зв'язок між доходами від цієї діяльності та фінансуванням основної, звільненої від оподаткування діяльності. Це означає, що торгівля чи підприємництво можуть бути безпосередньо пов'язані із звільненою від оподаткування діяльністю неприбуткової організації тільки тоді, коли є причинний зв'язок між цією економічною діяльністю і досягненням мети неприбуткової діяльності. Проте труднощі у встановленні причинного зв'язку спричиняє законодавча невизначеність у найпростіших ситуаціях. Суперечність законодавства полягає, насамперед, у тому, що будь-яка діяльність, пов'язана з отриманням доходу від продажу товарів, виконанням робіт і наданням послуг особам, іншим, ніж засновники, учасники або члени (їх уповноважені особи) таких організацій, потребує дотримання концепції, покладеної в основу законодавства про неприбуткову діяльність об'єднань громадян як суб'єктів приватного права. За цією концепцією об'єднання громадян будь-якої форми (благодійні, громадські, релігійні та ін.) виконують роль розподільчів ВВП. Тобто, об'єднання громадян як непри-

буткові суб'єкти приватного права можуть отримувати лише благодійні внески, пожертви і пасивні доходи, а доходи від господарської або будь-якої іншої діяльності мають надходити лише від підприємницької діяльності суб'єктів (квазі-НКО), які вони створили у вигляді дивідендів та внесків.

Справді, складним може стати прийняття рішення, наприклад, щодо кваліфікації доходів партії як неприбуткової організації. За законом основна (статутна) діяльність передбачає отримання доходів від продажу суспільно-політичної літератури, інших агітаційно-пропагандистських матеріалів; реалізації виробів із власною символікою; проведення фестивалів, свят, виставок, лекцій, інших політичних заходів (крім відеопоказу). Проблема в наступному: по-перше, як реалізують товари і послуги – під час фестивалів, свят та інших політичних заходів або через власну торговельну мережу, чи за допомогою посередників, адже політичним партіям заборонено засновувати підприємства, крім засобів масової інформації; по-друге, які вироби підпадають під цю норму закону, коли зі символікою партії можуть бути не тільки поліграфічні вироби, а й промислові товари; по-третє, як розрізнити доходи, отримані від шоу-бізнесу і від проведення політичного шоу разом із представниками шоу-бізнесу, що супроводжують продажем агітаційно-пропагандистських матеріалів та реалізацією промислових виробів із власною символікою. На це закон відповіді не дає.

Аналогічна ситуація виникає й у всеукраїнських (місцевих) творчих спілках. Наприклад, неоподатковуваними доходами за основною діяльністю є спеціальні відрахування до фондів спілок частини доходів від реалізації результатів творчої діяльності письменників і митців попередніх поколінь, які стали суспільним надбанням (встановлює Кабінет Міністрів України).

Інакше кажучи, це доходи від поліграфічної діяльності, але якої – власної, передбаченої статутом, підприємства, котре вона створила чи комерційного видавництва будь-якої форми власності. Такі приклади можна продовжити, оскільки це стосується більшості об'єднань громадян.

Отже, якщо брати до уваги концептуальні засади оподаткування некомерційних (неприбуткових) організацій, що розмежовують їх діяльність на ту, яка пов'язана з метою отримання комерційного доходу, і ту, котра є статутною, то було б справедливим, якби операції в межах останньої передбачали тільки відшкодування витрат на їх здійснення. Доходи від усіх інших комерційних операцій, якщо вони не заборонені законом, варто оподатковувати.

Остання група доходів, якій варто приділити увагу – це отримання доходів від підприємств, котрі створили об'єднання громадян. За законом, частина прибутку таких підприємств, які одержали об'єднання громадян, визнають пасивним доходом, тобто звільненим від оподаткування.

II. Як уже було зазначено, власну діяльність об'єднань громадян зі статусом некомерційних організацій, метою котрих є отримання пасивних доходів, реалізують, створюючи й організуючи діяльність унітарних підприємств. Те, що згадані організації вдаються до такої моделі фінансового забезпечення, викликане різними причинами. По-перше, вітчизняне законодавство стимулює диверсифікацію доходів громадських об'єднань усіх форм, насамперед шляхом організації підприємницької діяльності за їх межами, тобто створенням, як правило, квазі-НКО для одержання пасивних доходів у формі дивідендів [1]. Про прийнятність такої форми в об'єднаннях громадян свідчить те, що вони неухильно збільшують кількість комерційних підприємств, які створюють. Достатньо сказати, що кількість таких підприємств

зросла з 2355 у 2000 р. до 4247 у 2004 р., або майже в два рази [7, 86]. По-друге, доходи організацій, які не мають на меті отримання прибутку, пов'язують із інвестиційною політикою держави. Прикладом цього є вилучення з пасивних доходів платежів за використання майна, отриманого в користування (орендні операції). Організації, що здають в оренду нежитлові приміщення, ведуть окремий облік доходів та витрат за цими операціями й сплачують із отриманого прибутку податок за ставкою 25%. Однак, щоб здати в оренду об'єкт, організація з неприбутковим статусом змушена створювати комерційну структуру для отримання орендної плати, трансформованої у пасивні доходи. Таке адміністрування операцій із майном хоча й вигідне державі з огляду на поповнення дохідної частини бюджету, але призводить до значних втрат доходів некомерційних організацій, оскільки надходження від наданого в оренду майна спрямовують не тільки на сплату, наприклад, єдиного податку (6% або 10%), а й на покриття витрат квазі-НКО: оплату праці працівників з відповідними нарахуваннями; сплату комунального податку, плати за землю, податку на додану вартість тощо.

Варто зазначити, що стимулювання об'єднань громадян як неприбуткових організацій шляхом створення підприємницьких структур містить потенційну загрозу зміщення акцентів у їх діяльності. Йдеться, насамперед, про небезпеку надмірної комерціалізації приватно-і суспільнокорисних організацій, коли над їх суспільним призначенням домінуватимуть приватні інтереси членів. З огляду на це вважаємо за доцільне поширити умови створення та організації діяльності комерційних підприємств, що прийняті для установ культури і, які, на нашу думку, нині є прийнятними й для інших об'єднань громадян, у т. ч. і для найбільш фінансово забезпечених, до яких можна віднести політичні партії, релігійні

організації та благодійні фонди: а) майно неприбуткової організації можна вносити до статутного фонду господарського товариства чи наділяти майном іншого суб'єкта підприємницької діяльності (власного унітарного підприємства), або передавати майно суб'єктам підприємницької діяльності лише в тимчасове користування на компенсаційній основі; б) обсяг майна суб'єктів підприємницької діяльності (часток у їхньому майні), котре на встановленому законом праві належить неприбутковій організації, не може більше, ніж у 3 рази, перевищувати загальний обсяг іншого майна, що належить (перебуває на балансі) неприбутковій організації на кінець звітного періоду; в) обсяг майна суб'єкта підприємницької діяльності, що перевищує більше, ніж у 3 рази, загальний обсяг іншого майна, котре належить неприбутковій організації на кінець звітного періоду, передають їй упродовж року, наступного за звітним, за цінами, не нижчими від звичайних [8].

III. Отримання об'єднаннями громадян статусу неприбуткової організації. Незважаючи на дотримання викладених засад, встановлення неприбуткової діяльності об'єднань громадян (основної – статутної і побічної), за законом складають розрахунок для встановлення ознак неприбутковості об'єднань, у якому фіксують суму нерозподілених загальних валових доходів за станом на кінець 1-го кварталу планового року. Складений розрахунок є підставою для включення організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ [9].

Формально виглядає логічним, що бюджетні й громадські організації внесені до однієї статті закону як неприбуткові, оскільки ті й інші не мають прибутку. Однак при цьому треба зважати на те, що їх природа різна. Якщо виникнення та діяльність одних (державних) зумовлена нормативним актом публічної влади й підкріплена бюджетним (гарантованим)

фінансуванням, то інші започатковуються та діють на підставі доброї волі приватних (недержавних) осіб і є юридичними особами саме приватного, а не публічного права. Тому встановлена сума нерозподілених загальних валових доходів за станом на кінець 1-го кварталу планового року в згаданих організаціях матиме теж різну природу.

У державних організаціях нерозподілені загальні валові доходи пов'язують із державним фінансуванням і раціональним використанням бюджетних коштів. Відтак, суму нерозподілених доходів не оподатковують, а враховують в обсязі фінансування у майбутньому. В об'єднаннях громадян, незважаючи на єдині підходи щодо включення до Реєстру неприбуткових організацій та установ, ці кошти підлягають оподаткуванню. Як бачимо, у першому випадку механізм отримання організацією неприбуткового статусу спрямований на збереження їх ресурсного забезпечення, а в другому – на його вилучення.

Аналізуючи порядок надання неприбуткового статусу об'єднанням громадян, варто звернути увагу на те, що законодавство механічно переносить принципи стимулювання витрачання публічними організаціями у повному обсязі бюджетних коштів на статутну діяльність суб'єктів приватного права. Це проявляється, насамперед, у тому, що держава не визнає права громадських організацій на нагромадження власних фінансових ресурсів (прибутку, амортизаційних відрахувань та звільнених від оподаткування доходів). Така прямолінійність у застосуванні законодавства призводить до наступного. По-перше, вилучення нерозподілених загальних валових доходів згаданих організацій за базовою ставкою податку на прибуток не передбачає створення національного середовища, яке б фінансово підтримувало становлення і розвиток інституту громадських організацій. По-

друге, оподаткування нерозподілених доходів зменшує можливості об'єднань у нагромадженні фінансових ресурсів для зміцнення матеріально-технічної бази і здійснення статутної діяльності. По-третє, згаданий порядок встановлення ознак неприбутковості об'єднань громадян допускає режим подвійного оподаткування, оскільки невикористані кошти на початок наступного року – це звільнені від оподаткування благодійні внески, пожертви, пасивні доходи тощо, призначені для статутної діяльності.

Безперечно, у застосуванні такого механізму встановлення ознак неприбутковості проглядається ідея примусу (стимулювання) згаданих організацій у спрямуванні отриманих доходів на виконання статутної діяльності, хоча вона й зорієнтована лише на здійснення поточних витрат. Збереження порядку оподаткування нерозподілених загальних валових доходів неприбуткових організацій викликано, на нашу думку, й турботою ДПАУ про упередження втрат бюджету. Цих організацій є майже 150 тис., із них лише об'єднань громадян (політичні партії, громадські, благодійні та релігійні організації, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку) – понад 110 тис. [7, 26, 86]. Хоча ми й не допускаємо, що держава розраховує отримувати частину коштів, призначених на лікування, догляд за дітьми й особами похилого віку та ін.

Разом із цим, піднімаючи проблему оподаткування нерозподілених загальних валових доходів об'єднань громадян, ми є прихильниками не відміни розглянутої методики встановлення ознак неприбутковості таких організацій, а її застосування за наступних умов, які пропонуємо: 1) оподатковувати нерозподілені доходи треба за станом на початок планового періоду, крім передбачених у кошторисі коштів, призначених для фінансування цільових програм та інвестиційної діяльності. Термін акумулювання

власних фінансових ресурсів неприбутковою організацією має не перевищувати 2–3 роки (у зарубіжній практиці термін відстрочення оподаткування нерозподілених доходів громадських організацій значно довший); 2) доцільно оподатковувати обсяг майна суб'єкта підприємницької діяльності (квазі-НКО), яке створила неприбуткова організація, що перевищує більше ніж у три рази загальний обсяг іншого майна, котре їй належить на кінець звітного періоду. Це, на нашу думку, спонукатиме об'єднання громадян до активізації власної інвестиційної діяльності й обмежуватиме маневрування пасивними доходами з метою виведення їх з-під оподаткування на початок планового періоду; 3) нині об'єднання громадян в Україні стають активною групою лобістів (крім політичних (партії), економічних (бізнес-групи), регіональних (місцеві еліти)), котра має на меті отримання "економічної ренти" як у грошовій, так і в негрошовій формі [10, 52]. З огляду на це варто пов'язувати витрачання коштів неприбуткових організацій (крім політичних за статусом) із режимом оподаткування її доходів, витрачених на політичну діяльність, лобіювання чи вплив на законодавство іншим способом. Досвід демократичних країн свідчить про доцільність встановлення неприбутковим (громадським) організаціям частки (або абсолютної суми) доходів, призначених для підтримки інституту лобіювання, перевитрати яких викликають застосування загального режиму оподаткування.

Підсумовуючи викладене щодо проблем організації фінансів об'єднань громадян зазначимо, що нині назріли умови в прийнятті радикальних заходів у цій сфері, викликані потребою адаптації їх діяльності до ринкових умов. По-перше, в податковому законодавстві потрібно чітко означити одну з найпоширеніших форм пасивних доходів об'єднань громадян – членських внесків, що сприятиме поліпшенню

фінансового забезпечення життєдіяльності згаданих об'єднань. По-друге, вважаємо за доцільне спростити механізм надання суб'єктами підприємницької діяльності благодійної допомоги об'єднанням громадян шляхом запровадження перерахувань донорами частини податкових зобов'язань із податку на прибуток. По-третє, з метою обмеження надмірної комерціалізації діяльності об'єднань громадян і впорядкування взаємовідносин із бюджетом потрібно застосовувати режим оподаткування, базований на співвідношенні майнових статусів об'єднань громадян та комерційних підприємств, які вони створили. По-четверте, потребує перегляду порядок надання об'єднанням громадян статусу неприбуткових організацій, пов'язаного з оподаткуванням невикористаних доходів у першому кварталі планового періоду. Йдеться про звільнення від оподаткування тієї частини доходів, котрі спрямовують на фінансування довготермінових програм, що відповідають статутній діяльності, та поліпшення їх матеріально-технічної бази. Вважаємо, що реалізація перерахованих заходів позитивно вплине на поліпшення діяльності інституту об'єднань громадян.

Література

1. Методичні рекомендації щодо класифікації інституційних секторів економіки України // <http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/MDODOC>.
2. Закон України "Про свободу совісті та релігійні організації" // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 25. – ст. 283; Закон України "Про об'єднання громадян" // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 34. – ст. 504.; Закон України "Про благодійництво та благодійні організації" // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 46. – ст. 292; Закон України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності" // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 45. – ст. 397; Закон України "Про політичні партії" // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 23. – ст. 118.
3. Про сприяння діяльності Спілки воїнів-інтернаціоналістів України. Постанова Кабінету Міністрів України № 57 від 24.06.1991 р. (зі змінами).
4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – ст. 181 (із змінами).
5. Закон України Про податок з доходів фізичних осіб // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – ст. 308.
6. Закон України "Про кооперацію" // Офіційний вісник України. – 2003. – № 33. – ст. 1774.
7. Лист ДПАУ "Про оподаткування доходів неприбуткової організації" від 07.05.2004 р. № 8230/7/15-1317.
8. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Державний комітет статистики України. – К.: Консультант. – 2005. – 592 с.
9. Закон України "Про внесення змін до Основ законодавства України про культуру" // Вісник Верховної Ради України. – 2002. – № 6. – ст. 36.
10. Порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій). Наказ Державної податкової адміністрації України № 355 від 03.07.2000 р. (із змінами № 594 від 10.12.2005 р., № 20 від 17.10.2005 р.).
11. Кізима Т. О., Савчук С. В. Державні фінанси в умовах демократії: Навч. посіб. – Тернопіль: Воля, 2005. – 200 с.