

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БОБРІВЕЦЬ ВІТАЛІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК 336.226.1 : 364.054

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ БЛАГОДІЙНИЦТВА: ЗАРУБІЖНА
ПРАКТИКА ТА ПЕРСПЕКТИВИ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук


Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело Бобрівець В. В. Бобрівець

*Згодом згідно з рішенням
з іншими працівниками
дисертації
подані до
Вченої секції*

Науковий керівник:
Десятнюк Оксана Миронівна,
Доктор економічних наук, професор,
заслужений працівник освіти України

Кізилев М.О.



АНОТАЦІЯ

Бобрівець В. В. Податкове стимулювання благодійництва: зарубіжна практика та перспективи України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

Дисертація присвячена розробці теоретико-методичних підходів до стимулювання благодійної діяльності та формуванню практичних рекомендацій щодо вдосконалення її податкового регулювання в Україні.

У роботі обґрунтовано, що благодійництво є особливим джерелом фінансування та розвитку громадянського суспільства, представники якого ініціюють і забезпечують впровадження актуальних суспільних змін завдяки усуненню глибинних причин соціальних проблем. Доведено, що з економічного погляду благодійництво є інструментом розподілу фінансових ресурсів їхніми власниками на користь тих, хто, на думку благодійників, цього потребує, що забезпечує найбагатшим особам та організаціям потенціал для вагомого впливу на суспільство, і таким чином впливає на розподіл фінансових ресурсів держави. Відповідно важливість чіткого державного регулювання цієї сфери з урахуванням мотивів здійснення благодійної діяльності набуває вирішального значення, зокрема за наявності його потужної складової – податкового регулювання як процесу втілення регулюючої функції податків.

Із множини інструментів податкового регулювання виокремлено систему податкового стимулювання благодійництва та теоретично обґрунтовано доцільність її визначення як сукупності функціональних засобів впливу на економічні мотивації благодійників розширювати межі діяльності. Таке виокремлення дало змогу аргументувати прямий зв'язок між варіативністю й обсягами податкових пільг і масштабами пріоритетних з погляду суспільних інтересів видів благодійної діяльності, що сприятиме посиленню фінансової

спроможності організацій громадянського суспільства у викоріненні глибоких соціальних проблем.

Найбільш поширеним та ефективним інструментом податкового регулювання благодійної діяльності визначено податкові пільги. Дослідження концептуальних основ взаємозалежності оподаткування та благодійництва дозволило резюмувати, що пільги, на відміну від інших локальних інструментів податкового регулювання, є винятком (доступним для певних платників податків) із загальновстановленого порядку оподаткування. Доведено, що самі собою податкові пільги – це доволі проблематичне та багатоаспектне явище, основними ознаками якого є неоднозначність сприйняття і конфліктність інтересів під час практичного застосування, особливо в частині їх збалансування з позиції ефективності та справедливості в оподаткуванні. Вибір форм податкових пільг вбачається одним з найбільш принципових моментів, оскільки кожна з них генерує власні мотиваційні та побічні ефекти, що є відмінними для різних цільових груп благодійників. При цьому обґрунтовано, що благодійні податкові пільги – це лише важливий інструмент активізації благодійної активності донорів державою, який самостійно не здатен максимально реалізувати свій стимулюючий вплив без взаємодії з іншими елементами податкового регулювання.

Дослідження зарубіжної практики дало змогу систематизувати методологічні засади податкового стимулювання благодійництва та виокремити такі системи його реалізації: егалітарна, прагматична, перехідна і обмежувальна. Встановлено, що жодна із зазначених систем не позбавлена недоліків. Обґрунтовано переваги егалітарної та прагматичної систем, що на противагу іншим системам майже урівноважують наявні недоліки, хоча і вони повною мірою не відповідають принципам вигоди та платоспроможності в оподаткуванні. З'ясовано, що в межах цих систем співіснують і гібридні підсистеми, які поєднують у собі їх різні ознаки, зокрема гібрид егалітарної та прагматичної систем реалізовано в Італії та Великобританії, а гібрид прагматичної та перехідної систем впроваджено у Південній Африці та Польщі.

Проведене дослідження особливостей існуючих систем податкового стимулювання благодійництва показало, що податкові стимули для благодійності є не втраченими доходами держави, а засобом створення сприятливих умов для посилення фінансової спроможності інститутів громадянського суспільства і відповідно збільшення їх ролі в різних сферах діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування.

Систематизовані методологічні засади податкового стимулювання благодійності засвідчили актуальність запровадження в Україні передового міжнародного досвіду в контексті досягнення результативних змін у звичках благодійників у відповідь на зміни в податковій політиці держави. Встановлено, що найбільший ресурс для запозичення в Україні максимально успішних рішень щодо податкового стимулювання благодійництва містять у собі егалітарна та прагматична системи, а також гібридна модель із елементами обидвох цих систем. Аналіз особливостей практичної реалізації цих систем, беручи до уваги і негативні вияви, проведений на основі досвіду таких країн, як Сполучені Штати Америки (прагматична система), Канади (егалітарна система) та Великобританії (гібрид між прагматичною та егалітарною системами).

Оцінювання структури податкових пільг щодо благодійної діяльності за прагматичної системи на прикладі США підтвердило, що така система не лише дає можливість, а й спонукає платників реалізовувати своє право на податкові пільги з індивідуального прибуткового податку в максимально допустимому розмірі. Разом з тим, спостерігається повільне, але неухильне зменшення частки благодійників для осіб з низькими та середніми доходами, – як індикатор зростаючої економічної нерівності через підтримку саме заможних благодійників інструментарієм оподаткування. Фактично протягом останнього десятиріччя благодійні вирахування стабільно зростали винятково для представників верхнього десятивідсоткового дециля розподілу населення за доходами.

За результатами аналізу егалітарної системи податкового стимулювання благодійництва на прикладі Канади проілюстровано, що заохочення пожертв у вигляді цінних паперів або нематеріальних активів шляхом звільнення їх від

податку на приріст капіталу провокує ефект заміщення грошових форм подарунків на користь зазначених, применшуючи мотиваційний ефект системи податкового стимулювання благодійності, що формує явище «благодійного патерналізму». Разом з тим, встановлено, що, незважаючи на наявність таких негативних моментів, як складність декларування податкових пільг, маскуванню податкового благодійного вирахування під назвою податкового кредиту, провокування ефекту заміщення грошових пожертв на користь тих видів пожертв, що дозволяють уникати оподаткування заможним донорам, і порушення принципів справедливості в оподаткуванні, егалітарна модель податкового стимулювання благодійності, яку реалізують у Канаді, є цінним джерелом інформації для активізації благодійної активності в Україні.

Досвід Великобританії як країни, де застосовують гібрид з прагматичної та егалітарної систем, свідчить, що цій системі податкового стимулювання благодійництва властиві певні недоліки в питаннях забезпечення податкової справедливості, що негативно впливає на розширення масштабів благодійної діяльності. Не менш важливе значення, ніж форма податкових благодійних пільг, має заохочення до використання цих пільг благодійниками для зменшення розміру належного до сплати податку, створюючи мотиваційний ефект бажаної для держави поведінки крізь призму економічних розрахунків. Доведено, що без адекватних заходів щодо відкритості, прозорості та підзвітності благодійних організацій із одночасною обов'язковою деталізацією джерел фінансування донори розглядають податкові пільги як додатковий канал збагачення за здійснення приховуваного впливу на діяльність реципієнтів і використання пожертв у податковому плануванні.

З'ясовано, що в Україні податкове стимулювання фізичних осіб не містить мотиваційної складової через системний дисбаланс податкової знижки, зокрема занадто низький обмежуючий ліміт і неадекватність її кінцевої величини, складності процедури декларування, а також за відсутності комплексних дій держави щодо врахування специфіки благодійної поведінки індивідуальних донорів і фінансової підтримки платформи публічного збору благодійних пожертв

за допомогою засобів телекомунікацій. Доведено доцільність розширення можливості користування податковими пільгами благодійникам за застосування інших форм підтвердження фактів благодійної діяльності (зокрема, подарункової допомоги та спадкової пожертви) з одночасним забезпеченням належного рівня контролю за рухом благодійних коштів.

Оцінювання стану податкового регулювання благодійної діяльності вітчизняних донорів дозволило виявити відсутність мотиваційного середовища, яке здатне забезпечити нарощування масштабів благодійництва. Системне заохочення представників бізнесових структур щодо заняття благодійною діяльністю інструментарієм оподаткування взагалі не здійснюється. Крім того, податкові пільги посідають останнє місце серед факторів впливу на прийняття рішення про здійснення пожертв для всіх суб'єктів діяльності в Україні.

Проведений аналіз слугував підґрунтям для аргументації необхідності проведення реформ змістовного характеру з метою вирішення проблем, причиною виникнення яких є фактори саме національного походження, зокрема специфіка податкової системи України та менталітет платників податків. Доведено важливість збалансування інтересів благодійників і держави як компромісу між потенційно можливим та фактично реалізованим обсягом благодійних податкових пільг у процесі розподілу та перерозподілу доходів усередині країни

У роботі розвинуто наукові засади щодо оцінювання форм благодійних податкових пільг з позиції їх відповідності принципам оподаткування для благодійників різних дохідних груп, на основі чого аргументовано здатність податкових кредитів генерувати справедливу структуру розподілу вигоди, що дало підстави визнати податкові кредити на відшкодувальній основі (з поступовою зміною ставки у разі перевищення пожертвою визначеної граничної величини) найбільш об'єктивною формою податкових пільг для благодійників усіх децильних за доходом груп.

Удосконалено науково-методичні засади податкового контролю, які базуються на впровадженні у звіті про використання доходів неприбуткової організації обов'язкової деталізації загальної суми отриманих доходів і здійснених

витрат у розрізі контрагентів. Запропоновано зміни до порядку розрахунку благодійної податкової знижки в частині заміни річного доходу, від якого розраховують ліміт дозволених для внесення до її складу благодійних витрат із суми заробітної плати, на суму загального оподаткованого доходу благодійника, з якого податок сплачено за основною ставкою, із одночасним підвищенням такого ліміту й наданням права на декларування сум витрат, що перевищують ліміт, протягом наступних 5 років.

Проведене дослідження у контексті передового міжнародного досвіду щодо основних аспектів податкового регулювання благодійної діяльності дало змогу сформулювати власне бачення концептуальних підходів до зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні як за пропагування ціннісних, духовно-етичних орієнтирів, так і підтримки цієї сфери наявним у державі інструментарієм, в т. ч. інструментарієм оподаткування. Зазначені підходи передбачають: забезпечення наукового супроводження процесу формування системної державної політики використання податкових стимулів для формування бажаної поведінки благодійників; популяризацію благодійництва заходами немонетарного характеру із врахуванням мотивів людської поведінки; підвищення довіри до діяльності благодійних організацій; посилення податкового контролю за діяльністю у сфері благодійності; забезпечення можливості ефективного контролю за благодійними податковими пільгами; заохочення приватних благодійників до декларування благодійних податкових пільг; підвищення податкової культури та забезпечення рівноправності у доступі до благодійних податкових пільг для всіх категорій благодійників.

Вихідним критерієм побудови запропонованої парадигми обрано формування мотиваційної складової в структурі податкового стимулювання благодійної діяльності. Такий підхід визначено запорукою ефективної реалізації регулюючої функції податків у частині стимулювання активізації благодійної діяльності донорів інструментарієм оподаткування в контексті забезпечення позитивного впливу на загальний розвиток громадянського суспільства в Україні.

Ключові слова: благодійництво, філантропія, благодійні організації, донори, корпоративні донори, пожертви, податкова знижка, податкові вирахування, податкові пільги, податкове регулювання, система податкового стимулювання.

ANNOTATION

V. V. Bobrivets. Tax incentives of the charitable giving: foreign practice and prospects of Ukraine. – Qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

The dissertation thesis for the acquisition of the Candidate of Economic Science (PhD) academic title on specialty 08.00.08 – Money, Finances and Credit. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The dissertation is devoted to the development of the theoretical and methodical approaches to the charitable activities stimulating and formulation of the practical recommendations for improving its tax regulation in Ukraine.

It is substantiated that the charity is a special source of financing and development of the civil society, whose representatives initiate and ensure the implementation of the actual social changes by eliminating the underlying causes of the social problems. It is proved that from an economic point of view, the charitable activity is an instrument for distributing the financial resources by their owners in favor of those who, in the opinion of charity providers, need it, which ensures the richest individuals and organizations with the potential for the significant influence on society, and thus affects the distribution of the state financial resources. Accordingly, the importance of the clear state regulation of this area, taking into account the motives for the implementation of the charitable activities becomes crucial, particularly in the presence of its powerful component - tax regulation as a process of implementing the regulatory function of taxes.

From the set of tax regulation instruments, the system of tax incentives for charity giving is identified and the expediency of its definition as an aggregate of functional means of influencing the beneficial owners' economic motivations to expand the boundaries of activity is substantiated. Such a distinction made it possible to articulate a direct link between the variability and volume of tax privileges and the scale of priority charitable activities from the public interest perspective, which would enhance the

financial capacity of civil society organizations in eradicating the underlying social problems.

Tax incentives are the most common and effective instrument of tax regulation of charitable activities. The study of the conceptual foundations of the interdependence of taxation and charity allowed us to conclude that privileges, unlike other local tax regulation instruments, are an exception (available to certain taxpayers) from a generally established taxation procedure. It is proved that the tax benefits by themselves are rather problematic and multidimensional phenomena, the main features of which are the ambiguous of their perception and conflicts of interest during the practical application, especially in terms of balancing them from the standpoint of efficiency and equity in taxation. The selection of tax benefits is seen as one of the most fundamental points, inasmuch as each of them generates its own motivational and side effects that are different for the various target groups of the charity providers. In this context, it is substantiated that the charitable tax benefits are only an important instrument for activating the donors' charitable activity by a state that is not capable independently to realize its stimulating effect without the interaction with other elements of the tax regulation.

The study of foreign practice systematizes the methodological foundations of the tax incentives for charity giving and to distinguish such systems of its implementation: egalitarian, pragmatic, transitional and restrictive. It has been established that none of these systems is without disadvantages. The advantages of egalitarian and pragmatic systems are substantiated, which, in contrast to other systems, almost counterbalances the existing shortcomings, although they do not fully correspond to the principles of the profitability and solvency in taxation. It has been found that the hybrid subsystems that combine the various features of these systems also coexist, in particular the hybrid of the egalitarian and pragmatic systems implemented in Italy and the UK, and a hybrid of pragmatic and transitional systems which are introduced in South Africa and Poland.

The conducted study of the features of the existing tax incentives systems of the charitable giving showed that the tax incentives for charity are not the lost income of the state, but rather means to create the favorable conditions for strengthening the financial

capacity of the civil society institutions and, accordingly, increasing their role in the various spheres of the state power and local government.

The systematic methodological foundations of the charity tax incentives showed the relevance of the introduction of advanced international experience in Ukraine in the context of achieving the effective changes in the charity's habits in response to the changes in the tax policy of the state. It is established that the greatest resource for borrowing in Ukraine the most successful decisions on tax incentives of charity giving is in the egalitarian and pragmatic systems, as well as a hybrid model with elements of both of these systems. An analysis of the peculiarities of these systems practical implementation, (also taking into account the negative findings) is based on the experience of such countries as the United States (pragmatic system), Canada (egalitarian system) and Great Britain (a hybrid between pragmatic and egalitarian systems).

An assessment of the structure of tax benefits for the charitable activities in the pragmatic system of the United States has shown that such system not only enables, but also prompts the taxpayers to exercise their right to the tax benefits from the personal income tax at the maximum allowable amount. At the same time, there is a slow but steady decrease in the share of charity providers for the people with low and middle income, as an indicator of growing economic inequality through the support of the wealthy benefactors by means of the tax instruments. In fact, over the past decade, the charitable contributions have steadily increased only for representatives of the upper ten-per-cent descent of income distribution.

Under the analysis of the egalitarian system of tax incentives of charitable giving on the example of Canada, it has been illustrated that the promotion of donations in the form of securities or intangible assets by exempting them from the capital gains tax provokes the effect of substituting cash gifts for the benefit of the aforementioned, lowering the motivational effect of the system of tax incentives of charity giving, which forms the phenomenon of the "charitable paternalism". At the same time, it has been established that despite the presence of such negative moments as the complexity of declaring tax benefits, the masking of tax charitable deduction under the name of a tax credit, provoking the effect of replacing cash donations in favor of those kinds of

donations that allow taxpayers to be avoided and violations of principles of equity in taxation, the egalitarian model of tax incentive of charity implemented in Canada is a valuable source of information for activating the charitable giving in Ukraine.

The experience of Great Britain as a country using a hybrid of pragmatic and egalitarian systems suggests that this system of tax incentives of charity giving has some disadvantages in ensuring the tax justice that adversely affects the expansion of the charitable activities. No less important than the form of the tax charity benefits, encourages the use of these benefits by benefactors to reduce the amount of tax due, creating a motivational effect of the behavior desired by the state under the prism of the economic calculations. It is proved that without the adequate measures on the openness, transparency and accountability of the charitable organizations, with the simultaneous compulsory details of the sources of funding, the donors consider the tax benefits as an additional channel for the enrichment by means of the implementation of concealment on the activities of recipients and the use of donations in the tax planning.

It was found that in Ukraine the tax incentives for individuals do not contain a motivational component due to the systemic imbalance of the tax rebate, in particular, the low limit and the inadequacy of its final value, the complexity of the declaration procedure, as well as in the absence of the complex state actions to take into account the specific character of the charitable behavior of the individual donors and financial support of the platform for the public donation of charitable donations by means of the telecommunication facilities. The expediency of expanding the possibility of using the tax incentives to benefactors for the use of other forms of confirmation of facts of charitable activities (in particular, gift aid and hereditary donation), while ensuring the proper level of control over the movement of charitable funds is proved.

Assessing of the state of tax regulation of the domestic donors charitable work has revealed a lack of a motivational environment that can provide an increase in the scale of charity giving. Systemic incentives for business entities to be engaged into the charitable activities as a toolkit of taxation are not implemented at all. In addition, tax privileges rank last among the factors influencing the decision to make donations to all economic entities in Ukraine.

The analysis is conducted as a basis for argumentation of the necessity of carrying out of reforms of a substantive nature in order to solve the problems caused by the factors of national origin, including the specifics of the tax system of Ukraine and the mentality of taxpayers. The importance of balancing the interests of the benefactors and the state as a trade-off between the potentially feasible and actually realized volume of charitable tax privileges in the process of distribution and redistribution of incomes within the country is proved.

The paper develops the scientific principles for evaluating the forms of the charitable tax benefits from the point of view of their compliance with the tax principles for benefactors of the various income groups, on the basis of which the ability of tax credits to generate a fair distribution of benefits, which gave rise to recognition of the tax credits on a reimbursable basis (with a gradual change in the rate in case of exceeding the donation of a certain limit) the most objective form of tax privileges for benefactors of all decile-by-income groups.

The scientific and methodological principles of the tax control have been improved, based on the introduction of the mandatory use of the non-profit organizations' income in the report on the total amount of income received and expenditures incurred by the contractors are improved. It is offered to change the order of calculation of charitable tax discount in the part of replacement of annual income from which the limit of allowed for inclusion in its membership of charitable expenses from the amount of wages, on the amount of the total taxable income of the charity provider, from which the tax was paid at the basic rate, with the simultaneous increase of such the limit and the right to declare the amount of expenses exceeding the limit over the next 5 years.

The conducted research in the context of the best international experience on the main aspects of tax regulation of charitable activities made it possible to form their own vision of the conceptual approaches to changing the paradigm of tax incentives of the charity giving in Ukraine as for promotion of value, spiritual and ethical guidelines, and support of this sphere in the toolkit available in the state, including the instruments of taxation. These approaches provide for the scientific support of the process of forming a systemic state policy for the use of the tax incentives for the formation of the desired

behavior of benefactors; promotion of charity giving by means of non-monetary measures taking into account the motives of the human behavior; increase of trust in the charitable organizations activity; strengthening of tax control over charity activities; ensuring the effective control over the charitable tax privileges; encouraging the private benefactors to declare the charitable tax benefits; raising the tax culture and ensuring the equality in access to the charitable tax benefits for all categories of charity providers.

The initial criterion for constructing of the above mentioned paradigm is the formation of the motivational component in the structure of the tax incentives of charitable activities. Such an approach is a key to the effective implementation of the regulatory function of taxes in terms of stimulating the activation of donors' charitable activities by the taxation instruments in the context of ensuring a positive impact on the overall development of the civil society in Ukraine.

Key words: charitable giving, philanthropy, donors, corporate donors, donations, tax reductions, tax deductions, tax incentives, tax regulation, tax incentive system.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Бобрівець В. В. Зарубіжний досвід податкового стимулювання благодійності. Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. 2018. № 21. С. 26–34 (0,39 друк. арк.).

2. Бобрівець В. В. Методологічні засади стимулювання розвитку благодійності інструментарієм оподаткування. Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. 2018. Вип. 4 (203). С. 39–46 (0,76 друк. арк.).

3. Бобрівець В. В. Оцінка впливу пільг з податку на прибуток підприємств на розвиток благодійництва в Україні. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 22. С. 758–765 (0,98 друк. арк.).

4. Бобрівець В. В. Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб – напрями удосконалення пільги для активізації благодійності в Україні. Економічний простір : зб. наук. праць. 2018. № 130. С. 98–105 (0,72 друк. арк.).

5. Бобрівець В. В. Особливості конструкції благодійного податкового вирахування з персонального прибуткового податку у США: уроки для України. Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. 2018. Вип. 10 (209). С. 33–43 (0,95 друк. арк.).

6. Бобрівець В. В., Валігура В. А., Герчаківський С. Д., Пірникоза П. В., Сидорович О. Ю. Новітня концепція формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів. Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів : монографія / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2018. С. 495–546 (особистий внесок автора: досліджено вектори розбудови податкового регулювання в умовах глобалізаційних дисбалансів) (0,3 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

7. Бобрівець В., Пацьорко Б. Податкове регулювання як основа податкової політики держави. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів* : матеріали ІХ Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 листоп. 2016 р.). Тернопіль : Вектор, 2016. С. 105–107 (особистий внесок автора: досліджено сутність і місце податкового регулювання в податковій політиці держави) (0,11 друк. арк.).

8. Бобрівець В. В. Витоки податкового стимулювання благодійної діяльності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки* : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. Т. І (м. Харків, 26 трав. 2017 р.). Харків : ХНАДУ, 2017. С. 60–61 (0,11 друк. арк.).

9. Бобрівець В. В. Напрями вдосконалення податкового контролю за діяльністю благодійних організацій в Україні. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації* : зб. наук. праць за матеріали ІІ наук-практ. інтернет-семін. (м. Ірпінь, 22–31 трав. 2017 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2017. С. 64–66 (0,15 друк. арк.).

10. Бобрівець В. В. Податкові перешкоди розвитку корпоративної благодійності в Україні. *Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи*

інноваційного розвитку : зб. матеріалів I Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21 черв. 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2017. С. 388–391 (0,15 друк. арк.).

11. Бобрівець В. В. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С. 338–339 (0,12 друк. арк.).

12. Бобрівець В. В. Актуальність вдосконалення адміністрування податків у сфері благодійності в Україні. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації* : зб. матеріалів Наук.-практ. кругл. столу (м. Ірпінь, 23 лют. 2018 р.). Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2018. С. 141–144 (0,19 друк. арк.).

13. Бобрівець В. В. Податковий інструментарій активізації благодійності: орієнтири для України. *Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання* : зб. тез доп. VI Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 5–6 берез. 2018 р.). Кременчук, 2018. С. 37–38 (0,18 друк. арк.).

14. Бобрівець В. В. Феномен понять «благодійність» та «філантропія» у сучасних міжнародних економічних відносинах. *Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18–19 квіт. 2018 р.). Київ : Вид. центр КНУКіМ, 2018. С. 188–191 (0,21 друк. арк.).

15. Бобрівець В. В. Теоретичні аспекти застосування інструментів податкової політики для стимулювання розвитку благодійності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки* : зб. матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 18 трав. 2018 р.). Харків : ХНАДУ, 2018. С. 197–199 (0,19 друк. арк.).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ	
БЛАГОДІЙНИЦТВА	11
1.1. Зміст та особливості благодійництва як різновиду соціально спрямованої діяльності.....	11
1.2. Пільги як інструмент податкового регулювання: сутність та роль в активізації благодійної діяльності	26
1.3. Методологічні засади податкового стимулювання розвитку благодійництва	48
Висновки до розділу 1	66
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ	
БЛАГОДІЙНИЦТВА: ЗАРУБІЖНА ПРАКТИКА	68
2.1. Особливості структури податкових пільг щодо благодійної діяльності в США	68
2.2. Оцінка дизайну та варіативності благодійних податкових пільг у Канаді	84
2.3. Аналіз специфіки інструментарію податкового стимулювання благодійності у Великій Британії.....	102
Висновки до розділу 2	117
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО	
СТИМУЛЮВАННЯ БЛАГОДІЙНИЦТВА В УКРАЇНІ	
У ПРОЕКЦІЇ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ	119
3.1. Вектори вдосконалення пільгового оподаткування індивідуальних благодійників в Україні.....	119
3.2. Напрями розвитку корпоративної благодійності в контексті впливу пільг з податку на прибуток підприємств	134
3.3. Стратегічні орієнтири зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва	147
Висновки до розділу 3	163
ВИСНОВКИ	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	169
ДОДАТКИ	201

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БО — благодійні організації

ВВП — валовий внутрішній продукт

ВНЗ — вищий навчальний заклад

ВРУ — Верховна Рада України

Держкомстат — Державний комітет статистики України

ДФСУ — Державна фіскальна служба України

ЄС — Європейський Союз

НПО — неприбуткові організації

ОГС — організації громадянського суспільства

ПДФО — податок на доходи фізичних осіб

ПЗ — податкова знижка

ПКУ — Податковий кодекс України

Платформа — Всеукраїнська платформа публічного збору благодійних пожертв
за допомогою засобів телекомунікацій

ППП — податок на прибуток підприємств

Реєстр — Реєстр неприбуткових установ і організацій ДФС

СВД — Служба внутрішніх доходів США

Стратегія — Національна стратегія сприяння розвитку громадянського
суспільства на 2016–2020 рр.

США — Сполучені Штати Америки

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Благодійництво – це особлива сфера відносин у соціумі, оскільки, з одного боку, воно є важливим індикатором якості життя населення та реалізації прав і свобод людини, а з іншого боку – важливим джерелом фінансування діяльності громадянського суспільства. Тому розуміння того, як оподаткування в гармонійному зв'язку з іншими інструментами державного регулювання може бути використане з метою активізації меж і масштабів благодійної діяльності приватних донорів набуває першочергового значення. Так, у Національній стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 рр. серед сукупності перешкод для його розбудови окремо виділяють податкову складову – відсутність у благодійників ефективних податкових стимулів.

Наявність у фундаментальній та прикладній площині перманентної проблематики, пов'язаної з підходами до маніпулювання варіативністю та обсягами податкових пільг для стимулювання суспільно корисної поведінки платників податків, потребує поглибленого дослідження теоретико-методологічних основ і практичних підходів реалізації цього інструменту, особливо в такій специфічній сфері, як благодійництво, коли неабияке значення мають поведінкові та моральні аспекти. Здійснити це неможливо без ґрунтовного опрацювання наукових ідей та утилітарних доробків західних учених і експертів, які є лідерами в питаннях актуалізації податкової політики держави відповідно до новітніх викликів сьогодення (Дж. Аутен, Дж. Бакія, Г. Беккер, Дж. Бергдолл, Б. Біткер, М. Герген, П. Макденіель, Б. Джен, М. Дженсен, В. Ендрюс, В. Енсор, С. Зарінс, Е. Квік, Ч. Клотфельтер, С. Левмор, Р. Масгрейв, М. Муді, У. Осилі, Р. Пейтон, В. Парето, Дж. Пелоза, А. Пікерінг, П. Руні, Г. Саймонс, П. Стіл, С. Сюррей, М. Фельдштейн та ін.).

Визнаючи концептуальний внесок вітчизняних дослідників у розвиток теорії та практики оподаткування на основі праць В. Андрущенко, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, М. Крупки, В. Мельника, Д. Серебрянського, Л. Сідельникової, О. Сидорович, М. Слатвінської, А. Соколовської, Л. Тарангул, К. Швабія, С. Юрія та ін., констатуємо, що ніша причинно-наслідкових зв'язків

оподаткування та масштабів благодійної діяльності в Україні залишається малодослідженою, особливо в частині адаптації передового міжнародного досвіду в контексті досягнення результатних змін у звичках благодійників у відповідь на зміну інструментарію податкового регулювання. Це перешкоджає ефективному розвитку громадянського суспільства за рахунок його недостатньої фінансової спроможності. Тому позитиви міжнародного досвіду слід враховувати при реалізації податкової політики в Україні з метою забезпечення якісної метаморфози вітчизняної теорії та практики податкового стимулювання благодійництва. Усе зазначене вище зумовило актуальність обраної теми дисертації, визначило її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за темами: «Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів» (номер державної реєстрації 0116U002498), «Оптимізація оподаткування благодійної діяльності суб'єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0118U100344), у межах яких автором розроблено теоретико-концептуальні засади оподаткування благодійництва, виявлено основні тенденції його податкового стимулювання в розвинутих країнах світу, а також запропоновано вектори вдосконалення податкового регулювання благодійної діяльності в Україні.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних підходів до використання податкових пільг для стимулювання суспільно корисної благодійної діяльності та формуванні на цій основі концептуальних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення податкового регулювання благодійництва в Україні.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

– розкрити зміст та особливості благодійництва як різновиду соціально спрямованої діяльності для з'ясування його ролі в процесі розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів держави;

- з'ясувати сутність поняття «податкова пільга» й обґрунтувати її відмінні ознаки як інструменту податкового регулювання для виявлення стимулюючого потенціалу щодо впливу на економічні мотивації благодійників розширювати межі діяльності;
- систематизувати методологічні засади податкового стимулювання благодійництва задля визначення типології наявних у світі напрямів, систем, моделей та особливостей його реалізації;
- проаналізувати структуру податкових пільг у зарубіжних країнах у контексті податкового стимулювання благодійництва;
- провести оцінку варіативності податкових пільг при різних системах податкового стимулювання благодійної діяльності;
- здійснити аналіз специфіки інструментарію податкового стимулювання благодійництва у зарубіжній практиці;
- оцінити стан пільгового оподаткування індивідуальних благодійників в Україні для виокремлення векторів його вдосконалення;
- окреслити перспективи розвитку корпоративної благодійності в контексті аналізу впливу пільг з податку на прибуток підприємств в Україні;
- обґрунтувати стратегічні орієнтири зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні з метою створення сприятливих умов для розвитку вітчизняної інфраструктури благодійної діяльності.

Об'єктом дослідження є процес оподаткування благодійної діяльності.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та практичні засади розвитку податкового стимулювання благодійництва в Україні у контексті передового зарубіжного досвіду.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети й вирішення означених завдань у роботі використано сукупність загальнонаукових методів, що дозволило забезпечити обґрунтованість, достовірність та об'єктивність отриманих висновків та сформованих рекомендацій, зокрема, метод теоретичного узагальнення – для обґрунтування понятійно-категоріального апарату дослідження та розкриття сутності податкового регулювання в площині наукової дискусії та

нормативно-правового регламентування; системно-аналітичний метод – для встановлення кореляції між оподаткуванням і розвитком благодійництва; абстрактно-логічний метод і порівняння – для з’ясування національних тенденцій податкового стимулювання благодійної діяльності; методи регресійного аналізу – для оцінки впливу змін у податкових пільгах на масштаби благодійної діяльності; графічний метод – для наочного узагальнення статистичного матеріалу роботи; методи кількісного аналізу – під час порівняння й систематизації аналітичної інформації та цифрових масивів даних; абстрактно-логічний метод – під час узагальнення та формулювання висновків дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугували праці вітчизняних і зарубіжних науковців у сфері податкового регулювання; змістовні частини аналітичних звітів і періодичних видань; нормативно-правові акти з питань оподаткування; статистичні матеріали податкових служб України та країн світу; інформаційні повідомлення та практичні огляди провідних міжнародних дослідницьких центрів і компаній; звіти міжнародних благодійних організацій і органів державного управління.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретико-методичних підходів до стимулювання благодійної діяльності та формуванні практичних рекомендацій щодо вдосконалення її податкового регулювання в Україні. Основні положення, які визначають наукову новизну дисертаційного дослідження, полягають у такому:

вперше:

– із множини інструментів податкового регулювання виокремлено систему податкового стимулювання благодійництва та теоретично обґрунтовано доцільність її визначення як сукупності функціональних засобів впливу на економічні мотивації благодійників розширювати межі діяльності. Таке виокремлення дало змогу аргументувати прямий зв’язок між варіативністю й обсягами податкових пільг і масштабами пріоритетних з погляду суспільних інтересів видів благодійної діяльності, що сприятиме посиленню фінансової

спроможності організацій громадянського суспільства у викоріненні глибоких соціальних проблем;

удосконалено:

– науково-методичні засади податкового контролю, які базуються на впровадженні у звіті про використання доходів неприбуткової організації обов'язкової деталізації загальної суми отриманих доходів і здійснених витрат у розрізі контрагентів. На відміну від використовуваної, така структура звіту надаватиме можливість визначення джерел фінансування благодійних установ та зіставлення рівня офіційних доходів благодійників із розмірами здійснених пожертв, а також напрямів витрат благодійних установ і бенефіціарів їхніх пожертв, унаслідок чого підвищуватиметься ступінь відкритості, прозорості й підзвітності благодійного сектору та якість проведення контрольної-перевірочної роботи;

– порядок розрахунку благодійної податкової знижки в частині заміни річного доходу, від якого розраховують ліміт дозволених для внесення до її складу благодійних витрат із суми заробітної плати, на суму загального оподаткованого доходу благодійника, із якого податок сплачено за основною ставкою, із одночасним підвищенням такого ліміту й наданням права на декларування сум витрат, що перевищують ліміт, протягом наступних 5 років. На відміну від чинних алгоритмів цього розрахунку, такий підхід забезпечуватиме перетворення знижки з формальної величини на реальну та стимулюватиме зростання кількості її декларантів, а відповідно, і обсягів благодійних пожертв;

– науково-теоретичні підходи щодо ролі податкової складової в розбудові сфери благодійництва не як альтернативного механізму фінансування державних послуг, а як складного елемента у системі державного регулювання розвитку організацій громадянського суспільства. На відміну від існуючих, такий підхід дозволить забезпечити якісну трансформацію інфраструктури благодійництва як єдиного сектору, а не діяльності окремих організацій та ініціатив, шляхом налагодження ефективної взаємодії між різними елементами цієї системи при паралельному розвитку кожного з них;

набули подальшого розвитку:

– теоретичне обґрунтування мотивів економічної поведінки платників податків у частині розширення переліку неальтруїстичних причин залучення до благодійності, що дозволило довести важливість збалансування інтересів благодійників і держави як компромісу між потенційно можливим та фактично реалізованим обсягом благодійних податкових пільг у процесі розподілу та перерозподілу доходів усередині країни;

– наукові засади щодо оцінки форм благодійних податкових пільг з позиції їх відповідності принципам оподаткування для благодійників різноманітних дохідних груп, на основі чого аргументовано здатність податкових кредитів генерувати справедливішу структуру розподілу вигоди, що дало підстави визнати податкові кредити на відшкодувальній основі (з поступовою зміною ставки у разі перевищення пожертвою визначеної граничної величини) найбільш об'єктивною формою податкових пільг для благодійників усіх децильних за доходом груп;

– аргументації доцільності застосування в Україні найкращих міжнародних підходів до досягнення кореляції оподаткування та процесу формування у благодійників свідомих імпульсів щодо здійснення благодійної діяльності як остаточної відповіді на заходи із податкового регулювання, що сприятиме актуалізації вітчизняного інструментарію досягнення довгострокових ефектів завдяки можливостям системи оподаткування відповідно до актуальних тенденцій зарубіжної практики.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертаційній роботі теоретичні узагальнення та методичні рекомендації сприятимуть ефективному розвитку оподаткування благодійних організацій в Україні. Окремі результати дисертаційної роботи використані Головним управлінням Державної фіскальної служби в Тернопільській області (довідка № 650/10/19-00-04-01 від 27.11.2018 р.), Комітетом з питань промислової політики та підприємництва Верховної Ради України (довідка № 04-30/14-449/258023 від 10.12.2018 р.) а також Тернопільською міською радою (довідка № 2635/02 від 29.11.2018 р.). Науково-теоретичні напрацювання автора

використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-30/2245 від 28.11.2018 р.).

Особистий внесок автора. Дисертація є одноосібним науковим дослідженням. Наукові положення, висновки та пропозиції сформульовані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використано лише ті положення, ідеї та висновки, які є результатом власних розробок автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дослідження доповідалися та обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (м. Тернопіль, 2016 р.); «Сучасні тенденції розвитку світової економіки» (м. Харків, 2017 р.); «Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації» (м. Ірпінь, 2017 р.); «Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку» (м. Київ, 2017 р.); «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 2017); «Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації» (м. Ірпінь, 2018 р.); «Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання» (м. Кременчук, 2018 р.); «Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин» (м. Київ, 2018 р.); «Сучасні тенденції розвитку світової економіки» (м. Харків, 2018 р.).

Публікації. Основний зміст дослідження опубліковано в 15 наукових працях, загальним обсягом 6,8 д. а., з яких автору належить 5,51 д. а., із них: 5 публікацій – у наукових фахових виданнях (з яких 2 статті – у виданнях, внесених до реєстру міжнародних наукоментричних баз), 1 публікація – у колективній монографії, 9 праць апробаційного характеру.

Структура і обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 312 сторінок. Основний текст роботи викладений на 168 сторінках. Дисертація містить 6 таблиць, 9 рисунків та 13 додатків на 112 сторінках. Список використаних джерел налічує 355 найменувань на 32 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНИЦТВА

1.1. Зміст та особливості благодійництва як різновиду соціально спрямованої діяльності

Майже протягом усього періоду свідомого існування людства благодійництво відіграло важливу роль, оскільки цей вид діяльності безпосередньо впливає на впорядкованість відносин у суспільстві, відчуття захищеності для пересічної особи і можливість покращення умов оточуючого соціуму силами громадянського суспільства як сфери недержавних суспільних інститутів.

Саме інституції громадянського суспільства забезпечують надання якісних та економічно ефективних соціальних послуг, зокрема таких, які не можуть забезпечити ані держава, ані комерційні організації; організують громадян для самостійного задоволення їх інтересів; здійснюють громадський контроль за владою та боротьбу із корупцією тощо. Однак чільне місце в діяльності ОГС належить благодійності з метою розв'язання як структурних проблем суспільства, так і подолання наслідків кризових ситуацій [59, с. 3]. Завдання розбудови громадянського суспільства було визначено серед напрямів внутрішньої політики держави відповідно до Закону України від 01. 07. 2010 р. № 2411-VI «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики».

Перші достовірні відомості щодо безкоштовної та безкорисливої допомоги нужденним від держави та окремих осіб чи організацій, яку можна охарактеризувати як благодійництво, припадають на епоху античності. А українські традиції благодійності мають власну історію, що розпочалася з доби Давньоруської держави та Гетьманщини [55]. Зокрема, прийнято виділяти: I період (IX–XVI ст.) — створення найпростіших благодійних організацій, які формуються довкола інституту церкви; II період (XVIII ст. – середина XIX ст.) — розвиток громадської доброчинності під державним наглядом; III період (друга половина

XIX – початок XX ст.) — заснування благодійних товариств і приватних фондів, застосування нового підходу до розроблення та реалізації соціальної політики держави; IV період (кінець XX – початок XXI ст.) — відродження діяльності благодійних організацій і традицій меценатства в Україні як незалежного від держави громадянського (третього) сектору [13, с. 10].

Однак логічно заперечити, що питання забезпечення захисту й узгодження суспільних, групових, індивідуальних інтересів і побудова справедливого перерозподілу суспільних благ насамперед є обов'язком держави як центрального інституту влади. У цьому контексті може йтися про те, що цілі соціально-економічної політики держави та приватних благодійників у частині зменшення кількості нужденних збігаються — в економічному аспекті благодійництво було й залишається інструментом перерозподілу матеріальних і нематеріальних ресурсів їх власниками на користь осіб, які цього потребують. Хоча, без сумніву, методи та форми благодійництва зазнали радикальних змін разом з одночасним розвитком держави та відповідним законодавчим регулюванням порядку здійснення приватної благодійної діяльності [24, с. 37].

Як справедливо зазначає український учений, професор Руслан 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» [128, с. 412].

Тому досягнення балансу між ефективною недержавною підтримкою нужденних та запобіганням практики 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 є логічною відповіддю громадянського суспільства на виклики, які постали перед Україною, а також — наслідком перманентної неспроможності бюрократичного апарату швидко та якісно задовільнити 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 конструювання ефективного механізму взаємодії між державою та благодійниками, а також налагодження дієвого контролю за цією сферою діяльності, — викликів, що об'єктивно супроводжують благодійність увесь період її здійснення в силу людської природи.

Ураховуючи зазначене, надзвичайно важливим завданням на сучасному етапі є усвідомлення значення приватного благодійництва не лише як періодичного чи емоційного вчинку, що не матиме довгострокових наслідків, а і як соціально-орієнтованої діяльності, пов'язаної з інвестиціями в потенціал української нації, оскільки саме благодійність є джерелом фінансової спроможності інститутів громадянського суспільства — важливого елемента будь-якої демократичної держави, що «відіграє одну з ключових ролей у впровадженні нагальних суспільних змін і належного врядування, в управлінні державними справами і вирішенні питань місцевого значення, розробці та реалізації ефективної державної політики в різних сферах, утвердженні відповідальної перед людиною правової держави, розв'язанні політичних, соціально-економічних і гуманітарних проблем» [104].

Такий підхід має бути вкорінений не лише серед населення, а й на рівні законодавчих органів. Це може бути реалізовано винятково шляхом побудови системного механізму державної підтримки благодійництва як за рахунок пропагування ціннісних, духовно-етичних орієнтирів, так і підтримки такої діяльності наявним у державі інструментарієм. І зокрема інструментарієм оподаткування, виходячи з природи регулюючої функції податку [22, с. 759].

Хочемо акцентувати, що вивченню благодійництва в розрізі еволюції людства присвячено чимало праць із різних галузей знань: філософії, релігієзнавства, соціології, історії тощо. Однак фінансова наука України з невизначених причин приділяє недостатньо уваги аналізу порівнянності сукупності потенційних переваг, які пропонує держава безпосередньо благодійникам для подальшого заохочення їхньої активності, тим перевагам, що реалізовані в провідних з погляду масштабів благодійності країнах світу [27, с. 188–189]. Зокрема, питання щодо впровадження в державі системної політики використання податкових стимулів для формування бажаної суспільної поведінки у сфері благодійництва залишається досі відкритим.

Тому вважаємо за доцільне ретельно дослідити благодійництво не як прояв соціального чи морального феномену людства, а в проекції на сучасні економічні наслідки для суб'єктів цієї діяльності — благодійників, які визначені в податковому законодавстві певних країн. У цьому контексті важливо з'ясувати наскільки стимулювання, надане законодавством у вигляді податкових стимулів благодійникові, заохочує його активізувати свою діяльність у цьому напрямі. Це дозволить дати відповідь на запитання, наскільки українське законодавство відповідає нормам міжнародного права в питанні податкового стимулювання розвитку благодійництва, і визначити, як через реплікацію успішних світових моделей за допомогою інструментів оподаткування популяризувати благодійництво в Україні, мінімізуючи прояви шахрайства.

Одночасно в Україні недослідженими залишаються не лише аспекти побудови ефективних податкових стимулів для розвитку благодійництва, а й спостерігається неоднозначність у визначенні базових термінів, отож наявна проблематика щодо точного розуміння змісту діяльності, яка пов'язана з благодійництвом, а саме: благодійність, філантропія, волонтерство, спонсорство тощо [136]. Можливо, з погляду гуманізму та людяності принципової різниці між цими термінами й немає, однак для цілей напрацювання системної конструкції податкових пільг благодійникам необхідно чітко розуміти й класифікувати благодійну діяльність, а отже, важливим є кожний елемент, що характеризує базові терміни.

У контексті зазначеного особливого значення набуває первинне вивчення теоретичних засад, що дозволить ідентифікувати та виокремити специфіку саме благодійництва, зокрема в розрізі видів, форм і принципів його здійснення.

Як уже зазначено вище, у наукових колах дискусія стосовно визначення терміну «благодійництво» триває. Це можна пояснити тим, що цей вид недержавної діяльності зачіпає різні сфери суспільних відносин. Отож кожна галузь знань акцентує увагу саме на тому сутнісному аспекті, що входить у коло її наукових пошуків (див. табл. А.1 Додатка А). А отже, палітра визначень цього терміну надзвичайно широка, що є вагомим аргументом на користь звуження ракурсу дослідження до економічної складової.

У цілому під благодійництвом розуміється допомога і матеріальна підтримка тих, хто цього потребує. Відомий енциклопедичний словник Брокгауза–Ефрона розшифровує благодійність (благочинність) як «вияв співчуття до ближнього та моральний обов'язок заможної людини поспішати на допомогу незаможній...» [29]. Зазначимо, що визначення є доволі загальним, тому виокремити відмінні ознаки не є можливим.

Тлумачний словник з політики також містить подібну описову характеристику: «благотворительность (charity) происходит от латинского “любовь, расположение” и обычно означает (христианскую) любовь и доброту» [112]. Академічний тлумачний словник української мови подає конкретніше визначення, зокрема: «подавання приватними особами матеріальної допомоги, підтримки бідним, сиротам і т. ін.» [137]. Однак, на нашу думку, воно є дещо стислим. Хоча здебільшого словники оперують саме таким однотипним підходом до розкриття змісту благодійності [65].

Певну точність має тлумачення, подане у філософському словнику. Благодійність у ньому прирівнюють до філантропії (від грецького *philia* — любов, *anthropos* — людина) і трактують її як діяльність, завдяки якій приватні ресурси (фінансові та матеріальні засоби, здібності й енергія людей) добровільно та безоплатно розподіляються їх власниками з метою сприяння тим, хто цього потребує, вирішення суспільних проблем, а також удосконалення умов суспільного

життя» [154]. Кембриджський словник також дає змістовне пояснення терміну «благодійність»: система безкоштовного забезпечення грошима, їжею або допомогою тих, хто цього потребує через хворобу, бідність або відсутність притулку» [274].

Якщо звернутися до визначень благодійництва, що представлені в працях науковців, то спостерігатимемо таку картину: «один із соціальних інструментів, здатних змінити ситуацію, що склалася з найбільш незахищеними верствами населення» [9, с. 183]; «некомерційна неприбуткова діяльність організацій та фізичних осіб, спрямована на задоволення потреб соціального розвитку, ... «інвестування соціальної сфери» [35, с. 89]; «добровільна і безвідплатна допомога особам, які потребують підтримки і заступництва» [91, с. 121]; «моральний принцип формування системи соціальної політики» [158, с. 83]; «механізм перерозподілу фінансових ресурсів між його власниками (індивідами, інституційними суб'єктами) та їх споживачами» [32, с. 82]; «термін, що сполучається з особистістю опитуваного, який у кожному конкретному випадку набуває певних форм, але в цілому його розуміють як безкорисливу допомогу ближньому [46, с. 152]; «зводиться до несистематичної допомоги бідним і убогим» [130, с. 248].

Отже, підходи до визначення сутнісних характеристик благодійництва є доволі різноплановими: від таких, що містять наголос на моральній стороні розглядуваного явища, до трактування його через функціональний підхід. Але ці визначення не протирічать, а взаємодоповнюють одне одного.

У цьому контексті доцільно процитувати слова відомого історика-дослідника Василя Ключевського (1841–1911): «Благодійність — ось слово з дуже спірним значенням і з дуже простим змістом. Багато хто його по-різному тлумачить і всі однаково розуміють» [74]. Очевидним є і застереження, висловлене одним із засновників сучасних форм благодійництва в США Ендрю Карнегі (Andrew Carnegie) у його відомій праці «Багатство» [187, с. 665]. Будучи дуже заможною людиною, він наголошував, що, здійснюючи благодійність, потрібно дотримувати принципу (як вихідного!) допомоги тому, хто згодом зможе допомогти собі сам.

Оскільки, на думку Е. Карнегі, однією з головних перешкод на шляху вдосконалення людського роду є невибіркова благодійність (*indiscriminate charity*), то краще кинути мільйонні кошти багатих осіб у море, ніж витратити їх на заохочення ледарів, п'яниць та негідників. На нашу думку, слова Е. Карнегі найкращим чином описують відмінність благодійності від милостині.

Благодійність виникла під час побудови громадянського суспільства, отож її форми та види постійно вдосконалюються разом із ним. З останньою тезою пов'язаний початок уживання приблизно в середині ХІХ ст. терміна «філантропія». Тоді ж виникла й надалі не припинялася запекла термінологічна полеміка навколо понять «благодійність» і «філантропія», хоча слід зазначити, що за останнє століття розвинувся певний прогрес у їх розумінні з погляду семантики та соціології.

З одного боку спостерігаємо стрімку популярність розуміння термінів «філантропія» і «благодійність» як синонімів оскільки, переважна більшість учених ототожнює явища філантропії та благодійності, хоча принагідно і зауважимо, що це здебільшого європейські науковці або представники країн колишнього радянського табору [7; 82; 83; 86; 105; 145; 312]. Наприклад, нормативно-правове регламентування благодійності у Великій Британії пов'язане з так званими Законами про благодійну діяльність («Charities Act»), перший із яких був ухвалений ще в 1601 р., а остання його редакція датується 2011 р. [195]. Саме термін «благодійність» є наскрізним у цих документах, а благодійні цілі (ст. 3 Закону) визначені так широко, наскільки це допускає буква та норма закону.

Однак є певні роботи, авторство яких належить переважно вченим США, і які присвячені виокремленню відмінностей між зазначеними термінами [130] через розуміння «філантропії» як більш ємного та сучасного поняття, яке містить усі можливі індивідуальні й колективні акти милосердя та доброчинності у формі стихійної чи організованої діяльності, зокрема благодійності. Наприклад, колишній президент Ради з фондів у США (Council on Foundations) Стів Гандерсон (Steve Gunderson) упевнений, що «благодійність, як правило, є короткочасною, емоційною, негайною реакцією, орієнтованою, головним чином, на порятунок та полегшення, тоді як філантропія набагато довгостроковіша, стратегічніша,

орієнтована на відновлення. Благодійність — це переказ грошей благодійній організації, тоді як безпосередні дії такої організації — це вже філантропія» [243].

Зважаючи на все, зазначене вище, вважаємо доцільним з'ясувати, чи насправді філантропія та благодійність є різними назвами тієї самої діяльності, чи все ж таки за своїм змістом ці поняття не є тотожними.

Ознайомившись із аргументами тих дослідників, що їх розрізняють, зокрема зі спільною роботою одного з найбільш авторитетних фахівців у розглядуваній сфері в США Р. Пейтона та його не менш відомого співавтора М. Муді [303], можемо стверджувати, що підстави для протиставлення благодійності та філантропії можна скоріше назвати умовними. На нашу думку, відмінності стосуються окремих філософських аспектів, оскільки ми не зауважили переконливого та підкріпленого фактами підтвердження того, що винятково філантропія спрямована на зміни причин, що лежать в основі соціальної та економічної нерівності, а благодійність реагує лише на її прояви.

Цікаво, що Р. Пейтон та М. Муді в підсумку все ж таки схиляються до думки, що сенсу в протиставленні філантропії та благодійності немає, оскільки ці поняття скоріше поєднувані, ніж конкурентні. Ці вчені використовують термін «благодійність» (charity) як традицію, а не як сектор чи сферу діяльності, однак це дає їм змогу підкреслити глибокі історичні корені філантропії та зберегти її взаємозв'язок із благодійністю [27, с. 190–191]. У світлі цих міркувань доречно навести позицію відомого дослідника філантропії як явища в цілому та особливостей здійснення в США Фрідріха Фурмана «...у них є широкі можливості для обговорення нових ідей, зокрема для якоїсь термінологічної гри... Можна не сумніватися, що й після них дискусії на цю невичерпну тему триватимуть» [157, с. 60–61].

На увагу заслуговує той факт, що одна з найвпливовіших організацій США American Institute of Philanthropy (AIP), яка позиціонує себе як спостерігач за благодійною діяльністю понад 500 провідних благодійних установ США, через двадцять років своєї роботи змінила назву на CharityWatch [201]. Інша впливова організація з контролю прозорості та відповідальності благодійних організацій

у США також має в назві саме термін «благодійність», а не «філантропія» — Charity Navigator [199].

Тому ми переконані, що є всі підстави вживати терміни «благодійність» та «філантропія» як синоніми не лише в цій роботі, а й загалом під час аналізу та висвітлення будь-яких аспектів, пов'язаних із благодійністю.

Однак на цьому певна схоластична полеміка навколо благодійності не завершена. Так, для обґрунтування єдиної позиції є сенс проаналізувати співвідношення понять «благодійність», «благодійництво» та «благодійна діяльність». Уникаючи неконструктивної дискусії, зазначимо, що ми не вбачаємо суттєвої різниці між цими термінами, оскільки в цілому розуміємо благодійність як суспільний феномен, тоді як благодійну діяльність — як процес втілення цього явища.

Відома своїми працями із цієї тематики українська дослідниця Ярослава Буздуган детально обґрунтувала, що поняття «благодійність» за змістом є ширшим від «благодійництва» та «благодійної діяльності» [33, с. 6]. Так, авторка в понятті «благодійність» об'єднує ознаки і благодійництва, і благодійної діяльності, відрізняючи останні два поняття за суб'єктом надання допомоги. Термін «благодійництво» вживається як «несистемна приватна акція з надання допомоги нужденним з боку фізичних і юридичних осіб (які не є благодійними організаціями)...» [34, с. 8]. Водночас, за Я. Буздуган, «благодійна діяльність — це добровільна, безкорислива, усвідомлена, неприбуткова економічна діяльність організованих суб'єктів із надання фінансової, матеріальної, організаційної допомоги її набувачам, а також безоплатного надання послуг, що здійснюється з метою покращення матеріального й морального стану окремих осіб та соціально-економічного розвитку» [34, с. 9].

Ураховуючи наявність настільки ґрунтовної роботи у вітчизняному науковому просторі, сенс наведення інших схоластичних доказів співвідношення розглянутих понять у межах нашого дослідження втрачається. Ми поділяємо позицію Я. Буздуган стосовно ємності терміна «благодійність» і доцільності розподілу понять «благодійництво» та «благодійна діяльність» за принципом

системності в разі надання допомоги. Однак, на нашу думку, дещо спірним є аспект, що благодійна діяльність фізичних осіб не може бути організована на регулярній основі. Хоча погоджуємося, що такі випадки є скоріше винятком, оскільки закономірним наслідком планомірних дій фізичної особи з надання допомоги нужденним є наступний етап розвитку — створення організованого суб'єкта діяльності (юридичної особи приватного права, зокрема БО).

Але для цілей нашого дослідження ключовим ракурсом щодо благодійності є оцінка чинної державної політики податкового стимулювання будь-яких приватних ініціатив у суспільних інтересах, будь то фізична особа, юридична особа чи благодійна організація, що діє періодично або регулярно.

Тому для розкриття теми роботи ми не вбачаємо помилкою використання цих трьох термінів як синонімів для отримання відповіді на запитання: «Чи є в Україні системний механізм усвідомленої державної підтримки розвитку благодійництва інструментарієм оподаткування?» Тим більше, що в Законі України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05. 07. 2012 р. № 5073-VI центральним терміном є «благодійна діяльність» — добровільна особиста та/або майнова допомога для досягнення визначених Законом цілей, що не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара [115]. Зазначимо, що ухвалення цього Закону у 2012 р. та внесення відповідних змін до нього щодо благодійного телекомунікаційного повідомлення у 2016 р. стало свого роду проривом у питанні нормативно-правового регламентування благодійної сфери в Україні. Але, на жаль, норми цього документа ще далекі від оптимальних, а тому потребують подальшого вдосконалення, зокрема в частині: 1) доповнення та розкриття ключових термінів; 2) систематизації та нормативного закріплення форм благодійної діяльності; 3) виділення принципів здійснення благодійної діяльності; 4) удосконалення контролю за діяльністю в розглядуваній сфері шляхом посилення звітних вимог для її суб'єктів.

На основі проведеного дослідження концептуальних засад, пов'язаних із благодійництвом, та норм Закону України «Про благодійну діяльність та

благодійні організації» від 05. 07. 2012 р. № 5073-VI подамо авторське бачення теоретичних аспектів здійснення благодійної діяльності в Україні на рис. А.1 Додатка А.

Отже, поряд із наведенням власного визначення благодійності, відповідно до якого благодійність — це особиста та/або майнова допомога її набувачам з метою покращення матеріального й морального стану окремих осіб задля досягнення соціально-економічного розвитку країни в цілому, що ґрунтується на засадах добровільності та безоплатності, ми систематизували принципи, форми, види та сфери благодійної діяльності, а також її суб'єктів.

Крім того, вважаємо за доцільне деталізувати форми благодійної діяльності, оскільки саме через форми проявляється зміст будь-якого явища. Так, за академічним тлумачим словником української мови, «форма — це тип, будова, спосіб організації чого-небудь; зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний із його сутністю, змістом» [2]. Одразу зауважимо, що і стосовно наведених визначень триває наукова дискусія, детально описана вітчизняним дослідником, доктором юридичних наук, професором Р. Сербиним [129]. І хоча наукові диспути є надійним підґрунтям для пошуків і напрацювання об'єктивної позиції стосовно явищ і процесів, однак у цьому випадку, дотримуючись принципу Оккама, згідно з яким простішим теоріям слід віддавати перевагу перед складними, якщо і ті, й інші однаково узгоджуються з емпіричними даними [139], вважаємо за доцільне зупинитися на позиції, відображеній у профільних законах.

Отже, формами благодійності є:

1. Меценатство — благодійна діяльність у сферах освіти, культури й мистецтва, охорони культурної спадщини, науки та наукових досліджень, яку здійснюють у порядку, визначеному законами України (ст. 1 Закону про благодійність).

2. Волонтерство — добровільна, безкорислива, соціально спрямована, неприбуткова діяльність, яку здійснюють волонтери та волонтерські організації шляхом надання волонтерської допомоги (робіт і послуг) (ст. 1. Закону України «Про волонтерську діяльність» від 19. 04. 2011 р. № 3236-VI).

3. Гуманітарна допомога — цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб, а також для підготовки до збройного захисту держави та її захисту у разі збройної агресії або збройного конфлікту (ст. 1 Закону України «Про гуманітарну допомогу» від 22. 10. 1999 р. № 1192-XIV).

4. Благодійна допомога. Безпосереднього визначення цього поняття в тексті Закону про благодійність немає, але, виходячи з визначення благодійної діяльності, наведеного у п. 2 ст. 1 цього Закону, — це безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг. Для цілей оподаткування благодійну допомогу поділяють на цільову та нецільову. Цільовою є благодійна допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважають допомогу, яку реалізують без встановлення таких умов або напрямів (пп. 170.7.4 п. 170.4 ст. 170 Податкового Кодексу України).

5. Донорство (крові та її компонентів) — добровільний акт волевиявлення людини, що полягає в даванні крові або її компонентів для подальшого безпосереднього використання їх для лікування, виготовлення відповідних лікарських препаратів або використання в наукових дослідженнях (ст. 2 Закону України «Про донорство крові та її компонентів» від 23. 06. 1995 р. № 239/95-ВР). Це визначення стосується і донорства інших органів й анатомічних матеріалів людини, дозволених законодавством.

Отже, благодійність є настільки широким поняттям, що детальне дослідження в податковій площині навіть будь-якої її форми може стати предметом окремого

наукового доробку. Проте з невідомих причин і в розрізі спеціалізованих моментів, і щодо ґрунтованих питань взаємозалежності оподаткування та благодійництва в Україні спостерігаємо певний науковий вакуум. А тому проведення комплексного аналізу цієї теми задля напрацювання проблемних напрямів, що можуть стати векторами подальших наукових пошуків, є надзвичайно важливим завданням.

У світлі обраного ракурсу — стимулювання активізації всіх форм благодійництва внаслідок використання інструментарію оподаткування та вплив на мотивації особи здійснювати бажану для держави поведінку через економічну складову — особливої актуальності набуває аргументація причин залучення суб'єкта до благодійності. Звісно, першою й головною причиною прийнято називати альтруїстичні наміри та милосердя. Це є беззаперечною істиною, яка не потребує додаткових доказів чи обґрунтувань. Альтруїзм має багато витоків, а саме: гедоністичний, або природний альтруїзм через почуття емпатії, любові, симпатії, емоційної залежності, жалості та співчуття; або нормативний альтруїзм морального, неморального соціального та раціонального типів [266, с. 4–5].

Однак важко погодитися з тим, що альтруїзм є єдиним мотивом у сучасному світі, де, на жаль, часто зовнішня форма переважає над змістом, а суспільство в цілому є більш альтруїстичним, аніж його окремі представники. Тому благодійність може бути альтруїстичною, коли метою благодійника є створення певних соціальних ефектів щодо почуттів, ситуацій або відносин, та егоїстичною — заради власних інтересів.

Ще у працях Адама Сміта німецькі вчені середини XIX ст. виокремили проблему співвідношення концепції людської природи, висунуту автором у фундаментальних працях «Теорія моральних почуттів» (1759) та «Розгляд природи та причин багатства народів» (1776), коли спочатку основною рушійною силою у взаєминах між людьми вважали симпатію, а згодом було сформульовано ідею про те, що основою багатства і добробуту всього суспільства є економічна діяльність індивідів винятково заради власного зиску. Фундаментальний розрив між припущеннями, які керували першою роботою науковця, і тими, які лежать в основі іншої роботи, німецькими вченими було названо «проблемою Адама Сміта» [341].

Пізніше її було успішно вирішено шляхом обґрунтування мотивів поведінки людини в економічних відносинах, зокрема, через відому теорію суспільного вибору Джеймса Макгілла Б'юкенена (James McGill Buchanan), яка базується на трьох елементах, зокрема: методологічному індивідуалізмі, концепції «людини економічної» та концепції політики як обміну [343]. Цікавою є позиція знаного англійського економіста того часу Філіпа Вікстіда (Philip Wicksteed; 1844–1927), який заперечував егоїзм як основу економічної поведінки індивіда та «людину економічну» в цілому, протиставляючи їм так званий «нетуїзм» («non-tuism») — відмову від практики ставити чужі інтереси вищі за свої [316]. Учений стверджував, що економічні відносини здійснюються між двома сторонами і кожна з них природньо сприяє власним (не обов'язково егоїстичним) інтересам, а не цілям іншої сторони [265].

Подальше дослідження проблематики неальтруїстичної складової в мотивах благодійників також активно продовжували вчені на початку ХХ ст., а центральною працею того часу вважають доробок французького вченого Марселя Мосса (Marcel Mauss) «Нарис про дар: форми та причини обміну в архаїчних суспільствах», опублікований у 1924 р. У цій праці автор обґрунтовує позицію, що подарунки практично завжди здійснюються з корисливих мотивів, але попри це, акт передачі подарунку (пожертви) одночасно сприяє двом аспектам: вигода для донора та користь для всього суспільства [272]. Пізніше ця теорія була поглиблена в працях таких відомих учених, як Броніслав Малиновський (Bronisław Kasper Malinowski), Альфред Реджинальд Редкліф-Браун (Alfred Reginald Radcliffe-Brown), Клод Леві-Стросс (Claude Lévi-Strauss). Однак засновниками школи соціального обміну вважають учених Джорджа Каспара Гоманса (George Casper Homans; 1910–1989) [245] і Пітера Майкла Блау (Peter Michael Blau; 1918–2002) [176]. Безпосередніми попередниками цієї теорії називають такі напрями сучасної соціальної думки: соціальний біхевіоризм, утилітаризм і структурний функціоналізм [85]. У межах теорії соціального обміну суспільство розглядають через призму поведінки взаємодіючих індивідів, що базується на обміні

нагородами, заохоченнями, досягненнями, успіхами, цінностями, агресією, пересиченням тощо [313].

І хоча основні постулати теорії надмірно перебільшують психологічні мотиви соціальних дій індивідумів, загалом її положення не втрачають своєї актуальності, підтвердженням чого стало видання у 2006 р. концептуальної майже 1000-сторінкової праці «Довідник з економіки дарування, альтруїзму та взаємності: основи» [266]. Її автори виокремлюють три групи причин неальтруїстичної благодійності:

- неальтруїстичні норми (обов'язок, правила пристойності, власний спокій, звичка та традиції);
- соціальні ефекти (отримання сторонньої думки, соціальні ситуації та відносини);
- власна користь (непрямі ефекти, отримання подарунку у відповідь, отримання винагороди у відповідь та користь від ситуації або стану).

Нами було переосмислено та розширено наведений перелік шляхом узяття до уваги мотиваційних імпульсів соціальних мереж, коли заради отримання щонайбільшої кількості вподобань (лайків) або віртуальних друзів (фоловерів) люди здатні вести подвійне життя або робити невластиві їм вчинки, зокрема чинити благодійну діяльність. Але вихідним ми вважаємо твердження, у рамках якого припускаємо, що причиною неальтруїстичної благодійності може бути очікувана благодійником користь у вигляді отримання винагороди від держави — за рахунок податкових пільг (див. рис. А.2 Додатка А). Тобто не лише очікування зворотного подарунку/винагороди від іншого індивіда, або громадської інституції, або суспільства в цілому, а саме від держави через норми податкового законодавства. Ця теза є додатковим, але вагомим аргументом, що податкове стимулювання благодійності — це дієвий механізм збільшення як чисельності благодійників, так і розмірів їхніх пожертв, забезпечуючи тим самим розвиток організацій громадянського суспільства в країні. Оскільки розмір подарунку (пожертви) у випадку неальтруїстичних мотивів пожертви може напряму залежати від розміру такої державної винагороди. Обґрунтуємо це за допомогою математичної демонстрації відповідної функціональної залежності у табл. А.2 Додатка А.

Як видно з опису функції корисності для благодійника в разі здійснення пожертви з неальтруїстичних мотивів, наведеного у табл. А.2 Додатка А, стороння думка інколи буває необхідною умовою для активізації благодійної діяльності. А зворотній подарунок від бенефіціара пожертви або держави у вигляді податкових пільг для благодійника робить благодійність прибутковою справою з егоїстичного погляду, чим активно приваблює займатися цим видом діяльності, нехай і не на засадах альтруїзму.

Отже, маємо всі підстави стверджувати, що мотивами здійснення благодійної діяльності виступають як альтруїзм, так і причини неальтруїстичного характеру. Однак це є реальністю сьогодення і заперечувати такий стан речей було б помилковим. Тому для забезпечення розвитку організацій громадянського суспільства за допомогою інструментарію оподаткування, необхідно враховувати весь спектр причин та мотивів благодійників займатися цим видом діяльності — як альтруїстичні, так і егоїстичні. Результати еволюції наукової економічної думки переконливо свідчать, що податкове стимулювання є вагомим аргументом у питанні формування бажаної для держави поведінки громадян, зокрема, забезпечення активізації усвідомленої благодійності в країні. Обґрунтуємо останню тезу, а також розкриємо сутність та особливості податкового регулювання в наступному підпункті роботи.

1.2. Пільги як інструмент податкового регулювання: сутність та роль в активізації благодійної діяльності

Необхідність, інструментарій і межі державного втручання в економічні та соціальні процеси всередині країни є предметом запеклих дискусій, що не вщухають століттями. Це є цілком природним явищем, оскільки в його основі лежить об'єктивна причина — зміна постулатів теорій та ідеологій держави й права внаслідок перманентного процесу розвитку суспільства. А тому одні підходи, випробувані часом і практикою, прийдешнім поколінням дослідників здаються

неприйнятими і поступаються місцем новим підходам, або зазнають суттєвого редагування відповідно до останніх тенденцій суспільної думки щодо ролі держави.

Корифей у сфері державних фінансів Р. Масгрейв у своїй фундаментальній праці «Державні фінанси: теорія і практика» вивів тріаду економічних функцій держави, які стали основою для подальших наукових розробок дослідників цієї проблематики, а саме: *алокаційну* (забезпечення ефективного розподілу ресурсів), *дистрибутивну* (забезпечення справедливого розподілу ресурсів) та *стабілізаційну* (використання фіскальної політики як засобу забезпечення високого рівня зайнятості, адекватної стабільності цін і відповідних темпів економічного росту) [277].

Для виконання цих функцій держава вдається до регулюючих заходів. Так, згідно з академічним тлумачним словником української мови, «регулювати — упорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі; домагатись нормальної роботи машини, установки, механізму тощо, забезпечуючи злагоджену взаємодію складових частин, деталей» [137, с. 480]. Відповідно, зміст державного регулювання полягає в здійсненні управлінського впливу на відтворювальні процеси в економіці задля досягнення цілей і пріоритетів державної соціально-економічної політики. Необхідність державного регулювання економіки зумовлена потребою в захисті суспільних інтересів від ринкових провалів або переливів ресурсів (так званих «екстерналій»), які створюються під час виробництва суспільних благ¹ [188, с. 350–351]. Ринки «провалюються», коли вони втрачають економічну ефективність, поняття якої було сформульовано італійським ученим В. Парето. Ефективність, за Парето (інколи помилково називають оптимальністю за Парето), використовують для позначення ефективної організації економіки, коли розподіл суспільних ресурсів відбувається

¹ Ураховуючи те, що концепція суспільних благ має доволі тривалу історію вивчення, зокрема, була описана ще Жан-Жаком Руссо (1712–1778) у науковій праці «Про суспільний договір, або Принципи політичного права» (1762), варіативність визначень «суспільних благ» налічує десятки та сотні підходів. Тому в роботі під суспільними благами будемо розуміти блага, які одночасно відповідають таким двом критеріям: відсутність конкуренції з іншими товарами та неможливість встановлення ексклюзивних прав.

таким чином, що добробут одного може покращуватися до моменту, поки не погіршується добробут іншого, тоді як відсутність такого стану називають ринковим провалом [231, с. 11].

Деталізуємо зміст «провалів» ринку словами відомого вченого, професора В. Андрущенко: «екстерналії можуть породжувати як вигоди (economies), так і збитки, негативні наслідки (diseconomies); зменшувати або повністю елімінувати можливість оптимальної алокації ресурсів у масштабах певної галузі, а то й економічної системи в цілому» [5, с. 88]. Зрозуміло, що держава зацікавлена в зменшенні проявів негативних екстерналій шляхом стримування діяльності, що їх породжує, наприклад, за рахунок коригуючих податків на забруднення навколишнього середовища, названих ім'ям відомого англійського вченого Артура Пігу (Arthur Pigou) [204].

Одночасно ефекти від позитивних екстерналій здатні принести користь або третім особам, або населенню в цілому (зокрема — вакцинація, освіта), а отже, є сенс у заохоченні виробництва або споживання подібного роду товарів чи послуг. Таке коригування позитивних екстерналій інструментарієм державного регулювання здійснюють за рахунок або стимулювання попиту (з позицій кейнсіанства), або стимулювання пропозиції (з позицій представників неокласичної школи), або в крайньому разі за рахунок надання зазначених товарів і послуг через державний сектор [95, с. 86]. На нашу думку, розвиток благодійності безумовно породжує позитивні екстерналії, ефекти яких збагачують суспільство в цілому.

Отже, завданням регулюючих дій держави виступає ефективний і справедливий розподіл ресурсів поміж її суб'єктів за умови збалансованості бюджету, візія пропорцій якого в розрізі країн може бути різної, проте саме це визначає «рівень втручання держави в господарську діяльність виробничих структур і рівень зобов'язань держави в питаннях соціального забезпечення своїх громадян. Від цих факторів залежить, яка частка валового внутрішнього продукту має зосередитись у фінансових інституціях, створюваних державою» [53, с. 11]. У цьому контексті особливої важливості набуває об'єктивний факт, що «державне

коригування неефективності ринкового механізму можна вважати виправданим лише в тому разі, якщо деформації, породжені ним, є меншими, ніж деформації, спричинені провалами ринку» [51, с. 81].

Ураховуючи масштабність поставленої задачі проблематика застосування інструментарію державного регулювання економіки для досягнення ефективного, за Парето, розподілу ресурсів є об'єктом аналізу для вчених зі всього світу, серед яких є і Нобелівські лауреати, а множинність їх поглядів сягає десятків і сотень варіантів. Однак саме це забезпечило той стан, коли питання досліджено доволі глибоко й скрупульозно на рівні окремих галузей і сфер, зокрема інвестування, зайнятості, малого бізнесу, інновацій тощо. Відповідно, є різні підходи до класифікації інструментів державного регулювання економіки, які в узагальненому вигляді, на нашу думку, можна представити таким чином (див. рис. Б.1 Додатка Б).

Як видно з рис. Б.1 Додатка Б, для здійснення відповідного впливу на економіку країни в арсеналі законодавчих органів є численний інструментарій, одне з головних місць у якому належить податкам, оскільки, як слушно зауважує професор О. Десятнюк: «Податки є важливим знаряддям у розпорядженні держави, керування яким може сприяти або економічному зростанню й суспільному добробуту, або спричинити занепаду країні» [54, с. 29]. Їх фундаментальна природа провокує ситуацію, коли «строге та повне формулювання поняття «податок» дати настільки складно, наскільки й недоцільно... У широкому сенсі під податком розуміється обов'язковий платіж, що справляється на основі державного примусу, не є покаранням і не передбачає компенсації» [148, с. 15]. Беремо до уваги й влучне резюмування О. Сидорович, що «...сучасні цивілізаційні перетворення окреслили новий спектр завдань, які постали перед податками, перетворивши їх з джерела наповнення казни держави на базовий регулятор макро- і мікроекономічних процесів, інструмент забезпечення соціального миру та злагоди, індикатор демократичності й ефективності державного управління» [133, с. 731].

Отже, було б помилковим оцінювати податки винятково з позиції забезпечення дохідної частини бюджету — їх регулююча функція в контексті державного регулювання економіки також набула критично важливого значення.

Саме за рахунок регулюючої функції «у платників створюється система мотивів щодо здійснення таких економічних або соціальних дій, які відповідають інтересам суспільства. Інакше кажучи, мотиваційний потенціал системи оподаткування реалізується через податкове регулювання» [69, с. 5].

Однак полеміка щодо розподілу функцій податків триває, поділяючи вчених, згідно із запропонованою О. Сидорович класифікацією [133, с. 734], за моно-, бі-, три- та поліфункціональними науковими підходами (див. табл. Б.1 Додатка Б). Одночасно майже всі дослідники підкріплюють власну позицію ґрунтовними аргументами й авторитетними цитатами корифеїв науки, із чого ми робимо логічний висновок про певний схоластичний характер таких дискусій. На нашу думку, дебати триватимуть ще не один рік через ємність такого поняття, як «податки», а також невідворотності їхньої присутності в житті кожної людини. Насправді, «податки і податкова держава — суто емпіричні явища, які постали не в уяві, а наяву в силу необхідності як продукт спонтанного розвитку суспільства. Лише після цього вони зазнали теоретичного осмислення й наукового аналізу» [6, с. 26].

Сьогодні вже досягнуто наукового та загальнолюдського консенсусу, що в цілому держава функціонує за рахунок фіскальної угоди обміну (fiscal exchange), відповідно до якої податки перетворюються в блага суспільного споживання (public goods), а власне концепція суспільних благ є основою для обґрунтування управлінської ролі держави [259; 352]. Тобто факт, що податки — це матеріальна основа функціонування держави, її монетарний фундамент, є таким, що не потребує додаткової аргументації.

Ураховуючи зазначене, можна стверджувати, що причиною різноманіття наукових підходів стосовно функцій податків є певна термінологічна плутанина, зумовлена «підміною сутнісних характеристик філософсько-методологічної категорії “функція” поняттям “роль”, яким визначаються кінцеві результати, отримані в результаті використання функції» [133, с. 735]. Тобто, коли функції податків ототожнюються з роллю держави і навпаки, хоча ці поняття є різними. «Ми говоримо держава, маючи на думці оподаткування, ми говоримо податки,

маючи на увазі державу» [6, с. 281], — ці слова якнайкраще характеризують органічний і функціональний взаємозв'язок, який є між державою та податками. Однак, саме завдячуючи такому зв'язку вчені виокремлюють не лише фіскальну та регулюючу функції податків, а й економічну, розподільчу, соціальну, стимулюючу, накопичувальну, контрольну тощо (див. табл. Б.1 Додатка Б).

Дійсно, фактично «беручи» плату у вигляді податків за свою «роботу» у вигляді виконання суспільно необхідних функцій, держава зацікавлена надати платникам у відповідь адекватний «продукт» шляхом забезпечення ефективного розподілення суспільних благ на основі принципу справедливості. Відповідно, задля здійснення управлінського та регулюючого впливу на економіку держава використовує регулювальний інструментарій, зокрема і податки, наслідком цілеспрямованого застосування яких законодавчими органами є і перерозподіл доходів, і стимулювання (дестимулювання) певних процесів, й інші соціально-економічні наслідки. Отже, ми поділяємо позицію тих учених, які стверджують, що податки виконують дві функції, а саме: фіскальну та регулюючу [135].

Цікаво, що «тільки у ХХ ст. податки перетворюються на постійний інструмент державного регулювання економіки» [142, с. 295], а вже сьогодні термін «податкове регулювання» як утілення регулюючої функції податків вважають базовим поняттям у сучасній теорії та практиці оподаткування, що ґрунтується на системі відповідних принципів (див. рис. Б.2 Додатка Б).

Ураховуючи відсутність єдиної позиції, систематизуємо погляди представників вітчизняної наукової спільноти (представники західної науки зазвичай уникають формалізації таких понять) для виокремлення сутнісних характеристик податкового регулювання (див. табл. Б.2 Додатка Б). Навіть просте зіставлення наведених визначень наочно демонструє фактичну однотайність дослідників стосовно змісту податкового регулювання — цілеспрямований вплив держави на поведінку економічних агентів та економічну ситуацію в країні в цілому, проте палітра застосовуваних ними термінів для його розкриття свідчить про певне вільне ставлення до понятійно-категоріального апарату.

Як видно з табл. Б.2 Додатка Б, визначаючи сутність податкового регулювання, дослідники оперують поняттями «елементи податкової політики» [57, с. 26], «інструменти оподаткування» [70, с. 5], «регулювання оподаткування» [60, с. 229], «параметри податкової системи та податкового механізму» [61, с. 7], «форми, інструменти та принципи оподаткування» [48], «система пільг та комплекс преференцій» [121], «політика держави у сфері оподаткування» [127, с. 65] практично як синонімами, а це, своєю чергою, дає змогу зробити висновок, що усталена у вітчизняному науковому просторі практика обов'язкового генерування пошукувачем власного трактування того чи іншого поняття не завжди сприяє якісному розвитку теоретичних засад оподаткування, а навпаки породжує широке коло проблем прикладного та наукового характеру. Також доволі невдалим вважаємо підхід, у межах якого розкриття сутності поняття здійснюється з використанням термінів, які є ширшими за змістом, зокрема «податкова політика» [111, с. 113; 45, с. 94; 57, с. 26], або через спроби максимальної деталізації інструментарію податкового регулювання в одному реченні [125, с. 37], хоча очевидним є факт, що в такій площині можна лише претендувати на комплексність наведеного переліку, проте забезпечити вичерпність характеристики не є можливим.

За результатами проведеного аналізу, резюмуємо, що позиція корифеїв вітчизняної податкової науки щодо визначення сутності податкового регулювання, зокрема вчених Ю. Іванова, А. Крисоватого та А. Соколовської [106, с. 37–38; 81, с. 81; 142, с. 83] є найбільш термінологічно точною та методологічно правильною. Відповідно, сутнісними характеристиками податкового регулювання можна назвати такі:

- податкове регулювання — це процес, який забезпечує реалізацію регулюючої функції податків, що, своєю чергою, є явищем;
- під час податкового регулювання здійснюють свідоме маніпулювання як безпосередньо елементами податків, так й інструментами макроекономічного системного характеру (співвідношення прямих та непрямих податків, загальний рівень податкового навантаження на дохід, працю, пасивні доходи тощо);

- ефективно податкове регулювання передбачає активне залучення до цього процесу всіх причетних до нього представників державних органів влади, а його стартом завжди є відповідні дії законодавця;
- податкове регулювання проводять для вирішення чітко визначених завдань, підсилюючи чи послаблюючи вплив дії ринкових регуляторів або навпаки коригуючи їхню дію у випадках ринкових провалів.

Отже, у практичній площині податкове регулювання реалізують, використовуючи відповідний інструментарій. Ураховуючи масштаби схоластичної полеміки навколо терміна «податкове регулювання», не дивним є факт наявності наукового плюралізму розуміння переліку його інструментів, зокрема, «ті самі інструменти мають назви від “податкових інструментів”, “інструментів реалізації податкової політики”, “інструментів податкового регулювання” до “фіскальних інструментів”» [40, с. 68].

Деякі вчені ототожнюють інструменти податкового регулювання та податкові важелі, наприклад А. Соколовська [142, с. 83]. Дослідниця Т. Єфименко вважає, що важелі перебувають на вищому ієрархічному рівні порівняно з інструментами податкового регулювання економіки [60, с. 237], а Л. Ткачик обґрунтовує, що є «методи і способи податкового регулювання» [150, с. 107–108]. Своєю чергою, О. Абрамова стверджує, що в арсеналі держави є засоби податкового регулювання [1], тоді як О. Третякова [152] і Ю. Мазур [93, с. 6] — методи податкового регулювання. У своїх роботах О. Бречко [28, с. 63] та А. Луцик [92, с. 210] інструменти, методи та способи вживають як синоніми, а Р. Островерха стверджує, що визначення структури податкової системи належить до методів податкового регулювання, форми податків, їхні об'єкти, бази та ставки — до інструментів, а система пільг і санкцій — до способів [107, с. 5].

Цей логічний ряд можна доповнити десятками прізвищ із аналогічною варіативністю підходів щодо інструментарію податкового регулювання у вигляді методів, важелів, способів та засобів. На нашу думку, причиною цьому є особливості понятійно-термінологічного апарату податкового регулювання відповідно до академічного тлумачного словника української мови (див. табл. Б.3

Додатка Б). Як видно з табл. Б.3 Додатка Б, майже всі терміни, крім «інструмент», мають певне синонімічне значення, принаймні під час розкриття одного поняття словник подає посилання на інше. Однак при цьому тлумачення понять є доволі багатограним та глибоким — зміст термінів передбачає охоплення широкого кола будь-яких дій і явищ. Тому, на нашу думку, з метою досягнення максимальної однозначності методологічно правильно використовувати найпростіший термін, яким, у цьому контексті, є «інструмент». Під інструментом податкового регулювання у роботі розуміється «сукупність норм податкового законодавства, які забезпечують вплив держави на економічну поведінку платника податків через його економічні інтереси з метою досягнення певного економічного або соціального результату» [103, с. 189].

Унаслідок глобальності задач податкового регулювання, його інструментарій можна систематизувати за різними ознаками, як-то напрям та сфера впливу, характер цілей і механізм реалізації тощо, які, своєю чергою, можуть бути умовно деталізовані в розрізі кожної з груп. Ми розуміємо, що будь-яка спроба подібної класифікації завжди має елемент суб'єктивності, а отже, може стати об'єктом посиленої критики через відмінності в поглядах дослідників. Однак саме систематизація та наочне представлення теоретичних конструкцій дає змогу досягти максимального практичного результату — аналізувати різні групи інструментів у співвідношенні з динамікою соціально-економічних показників.

Провівши оцінку складу інструментів податкового регулювання, який пропонує наукова література, ми дійшли висновку, що найвдалішою з погляду вичерпності є класифікація, схематично зображена на рис. Б.3 Додатка Б. Як свідчить цей рисунок, інструменти податкового регулювання можна умовно об'єднати в 4 групи, які є визначальними з погляду певної обмежувальної ознаки та цілі систематизації. Отже, за призначенням (напрямом впливу) виокремлюють такі інструменти податкового регулювання, як стимулюючі, компенсаційні та дестимулюючі. Ще раз акцентуємо, що такий поділ є доволі символічним, оскільки «той самий інструмент може одночасно стримувати платника від одних дій і зацікавлювати в здійсненні інших... конкретний інструмент може бути віднесений

до певної групи тільки виходячи з кінцевої мети податкового регулювання» [109, с. 229]. У контексті нашого дослідження найбільший інтерес становить аналіз сегмента, за допомогою якого стимулюють формування бажаної для держави поведінки економічних агентів і розвиток соціально-економічних процесів у країні, оскільки «ефективність податкового регулювання значною мірою залежить від того, які інструменти були застосовані для досягнення поставлених державою цілей, а також адекватності цих інструментів таким цілям» [51, с. 83].

Відповідно до словника української мови, «стимулювати — це створювати, давати стимул або бути стимулом до чого-небудь; прискорювати, посилювати, поліпшувати здійснення чого-небудь» [137]. У цьому сенсі майже всі дослідники доходять одного: забезпечення податкового стимулювання реалізують за рахунок застосування законодавцем податкових пільг [101; 134; 156; 80]. Застережемо, що «пільги — це лише один (хоча, безперечно, важливий) різновид локальних інструментів, а регулюючий вплив на рівні окремого податку можуть здійснювати й інші інструменти, убудовані в його конструкцію» [109, с. 235], однак саме пільги «відрізняються від інших інструментів своєю стимулюючою (або підтримуючою) спрямованістю, тобто їх не можна використати для податкового стримування» [103, с. 192]. Тому задля розкриття теми роботи звужимо фокус дослідження до аналізу податкових пільг.

Власне податкові пільги є доволі проблематичним явищем, яке характеризують неоднозначністю сприйняття та конфліктністю інтересів під час наукового опрацювання та практичного застосування, навіть за умови відносної «молодості» цього інструменту податкового регулювання. Зокрема, відома своїми працями з історії податків професор Валентина Пушкарьова, досліджуючи використання терміна в XIX – на початку XX ст. зазначає, що «в жодній праці з фінансів ми не знаходимо спеціального розділу чи параграфу щодо податкових пільг» [123, с. 86–88]. Таким чином, випливає висновок, що деталізований аналіз податкових пільг не в рамках загальної фінансової теорії, а як окремого інструменту податкового регулювання розпочався приблизно в середині XX ст. або

50–70 років тому й за цей доволі короткий проміжок часу, рухаючись за експонентою, спровокував запеклу наукову дискусію.

Нагадаємо, що відповідно до наведеної нами класифікації податкові пільги належать до групи елементних (локальних) інструментів податкового регулювання. Така належність пов'язана з тим, що сам «законодавець пропонує говорити про «елементи податку» [89, с. 13]. Зокрема, відповідно до п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України (далі — ПКУ) [110] під час установаження податку обов'язково визначають такі елементи: 1) платники податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) ставка податку; 5) порядок обчислення податку; 6) податковий період; 7) строк і порядок сплати податку; 8) строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку. Отже, кожен податок містить певні обов'язкові елементи, що визначаються в процесі законотворчості, хоча розподіл і формалізація складу елементів податку давно перемістилися в площину наукової дискусії за юридичним фахом [3; 30; 41; 64; 75; 90], а саме: із виділенням обов'язкових (характеризують платіж як податок по суті), додаткових (без яких немає можливості розрахувати та сплатити податок) та/або факультативних (визначають особливості конкретного податку і, загалом, не притаманні іншим податкам) елементів задля визначення правового механізму податкового платежу [10; 71].

В українському податковому законодавстві, як видно зі змісту п. 7.1 ст. 7 ПКУ, податкові пільги не належать до складу обов'язкових елементів податку, проте відповідно до інших норм головного кодифікованого податкового закону, зокрема, пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 9 (зміна податків і зборів, їх ставок, а також податкових пільг) і п. 4.4 ст. 4 (установаження та скасування податків і зборів, а також пільг), їх поставлено в один ряд із податками і зборами, а отже, незалежно від елементного групування, податкові пільги мають особливий, рівноцінний за значенням іншим обов'язковим елементам податку характер [110].

Не вступаючи в полеміку, яка точиться між науковими представниками юридичного фаху, резюмуємо, що підтримуємо думку професора І. Криницького, який стверджує, що «віднесення податкової пільги до факультативних елементів —

це тільки перший крок у з'ясуванні її місця» [78, с. 18]. Учений справедливо акцентує увагу на багатоаспектності податкових пільг: з одного боку законодавець не зобов'язаний передбачати їх під час встановлення податку, а з іншого — використання платниками пільг є їх правом, а не обов'язком.

З аналізу, наведеного вище, зрозуміло, що пільги як факультативний елемент, на відміну від інших елементних (локальних) інструментів податкового регулювання, є винятком із загальноствановленого порядку оподаткування, що є доступним для певних платників податків. Як справедливо зазначає А. Соколовська, «відмінністю податкових пільг від інших інструментів податкового регулювання є те, що зміна елементів податку має загальний регулюючий ефект, тоді як податкові пільги є інструментами вибіркової дії, спрямованими на тих, кому такі пільги надаються» [142, с. 85].

Однак результати наукових напрацювань із цього питання далекі від загальноствановленого консенсусу — висновок, сформований нами на основі оцінки поглядів дослідників, систематизованих у табл. Б.4 Додатка Б. Дійсно, вести мову про спільну основу або методологічну єдність у позиціях учених не є можливим — як і щодо податкового регулювання полярність поглядів вражаюча.

Грунтовний аналіз, що полягає в зіставленні змісту наданих вченими визначень податкових пільг із їх сутнісними характеристиками, був проведений у роботах багатьох науковців. Наприклад, Н. Гройсман [47, с. 32–37] зазначає, що «ряд визначень податкових пільг [156, с. 217; 126, с. 70; 144, с. 299] має занадто високий рівень узагальнення, що не дає можливості правомірно виокремити суто податкові пільги зі всього масиву регулюючого інструментарію держави» [47, с. 33]. На нашу думку, під цю характеристику також підпадає трактовка І. Криницького [78, с. 19] та І. Майбурова [102, с. 97].

Іншою групою дослідників виокремлені підходи, які як ключову ознаку ідентифікації податкових пільг використовують наявність будь-яких переваг [11, с. 108; 94, с. 14; 114, с. 67], що Н. Гройсман називає методологічно неповним, оскільки тоді «податковою пільгою можна охарактеризувати переваги в оподаткуванні, що по суті такими не є. Наприклад, податкові лазівки чи

альтернативна система оподаткування» [47, с. 34]. Вважають, що цю групу можна суттєво розширити [147, с. 24; 80, с. 35; 84, с. 52; 149, с. 266]. Разом із тим, професор Ю. Іванов критикує підхід, у рамках якого авторські визначення містять лише деякі з привілеїв (так чи інакше пов'язані із сумою податків або податкових зобов'язань), що надає законодавець у вигляді пільг, оскільки «такий підхід не вичерпує усіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням» [66, с. 358].

Поділяємо сумніви Н. Гройсман щодо «доцільності у разі розкриття змісту дефініції використовувати досить абстрактний термін «податковий тягар» [99, с. 296; 4, с. 141; 12, с. 56; 80, с. 35; 143, с. 25], визначення якого не закріплено в нормативно-правових актах і є дискусійним у науковій площині стосовно підходів до розрахунку. Це знижує наукову цінність визначення через недостатню точність і вичерпність термінологічного апарату, що використовується, хоч у правильному напрямі характеризує ефект застосування податкових пільг» [47, с. 34].

Додаткові складності спричиняє також законодавство, закріплюючи визначення пільг як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності відповідних підстав — особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат (п. 30.1 і 30.2 ст. 30 ПКУ). Деякі автори, спираючись на Кодекс, також оперують відповідними конструкціями «часткове або повне звільнення від виконання правил та/або обов'язків» [31, с. 32]. Із цього приводу дослідниці А. Соколовська, Т. Єфименко, І. Луніна та Н. Гройсман, посилаючись на напрацювання корифея з податкового права М. Кучерявенка, справедливо нагадують про помилковість такої позиції з погляду норм податкового законодавства, а саме — ст. 36 Податкового кодексу України «Податковий обов'язок» [134, с. 11; 47, с. 37].

Критичний аналіз підходів до визначення змісту податкових пільг можна продовжувати, але, ураховуючи обмежений обсяг роботи, оберемо

конструктивніший шлях, зокрема: з метою уніфікації наукової візії стосовно базових понять з теорії та практики оподаткування визначимо той варіант, який нам представляється еталонним — підхід професора А. Соколовської, яка вичерпно та переконливо довела, що «податкова пільга — це передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства за наявності об'єкта оподаткування відхилення від базової (нормативної) структури податку, що зумовлене необхідністю досягнення цілей соціально-економічної політики держави й реалізується у формі повного або часткового звільнення платників від сплати податку» [134, с. 15; 140, с. 33]. Відповідно, характерними рисами податкових пільг є визначена законодавцем сфера застосування, стимулююча направленість, відсутність обмежень за територіальною ознакою та мобільність, а ознаками — законність і неприпустимість індивідуального та дискримінаційного характеру встановлення, добровільність застосування й створення податкових переваг [102, с. 93–100; 109, с. 239–247; 66; 79].

Не менш проблематичним аспектом з погляду відсутності методологічної єдності в позиціях дослідників є питання класифікації податкових пільг. Це є об'єктивним фактом, ураховуючи розпорошеність поглядів на сутність податкових пільг, а отже, істину в останній інстанції навряд чи буде знайдено. Для наочної демонстрації варіативності поділу податкових пільг за певною ключовою ознакою систематизуємо в табл. Б.5 Додатка Б найбільш поширені наукові підходи. На нашу думку, численні класифікаційні показники, узагальнені в зазначеній таблиці, максимально повно розкривають масштаб податкових пільг, що підтверджує їх багатоаспектність і складність застосування на практиці як інструменту податкового регулювання. Це, своєю чергою, підвищує актуальність і затребуваність наукових пошуків у цьому напрямі.

У контексті нашого дослідження сконцентруємось на такій класифікаційній ознаці, як вид та форма, оскільки саме ці характеристики пільг нададуть змогу визначити можливість стимулювання розвитку усвідомленої благодійності за допомогою інструментарію оподаткування.

Отже, у міжнародній термінології податкові пільги щодо благодійництва поділяють за такими видами:

1. Вирахування/знижка, коли дозволено вирахувати всю суму пожертви або її певну частину із оподаткованого доходу, унаслідок чого із зменшенням податкової бази платника зменшується розмір належного до сплати податку. Формами такої податкової пільги є, наприклад, стандартні податкові вирахування у фіксованому розмірі, які щорічно індексують на темп інфляції, та постатейні вирахування, які деталізуються законодавцем за напрямками та відсотками від понесених платником витрат.

2. Податковий кредит/залік, коли дозволено відняти всю суму пожертви або її певну частину із суми належного до сплати таким платником податку. Формами пільги стосовно благодійної сфери є зниження повернення чи залік раніше сплаченого податку або його частини або екстраполювання/перерахунок пожертви (*Grossed-up donation*), коли благодійник може дозволити отримувачу благодійної допомоги повернути всю суму або певну її частину від податку, сплаченого з такої пожертви. Однак такий підхід не є поширеним і практикується лише у Великій Британії та Ірландії [191; 235].

3. Звільнення від оподаткування. Формами таких пільг є звільнення від оподаткування неприбуткових організацій як особливої категорії платників або певних видів їхніх доходів/операцій — наприклад, звільнення приватної спадщини від податку на спадщину, якщо остання передана на благодійні цілі.

Також виділяють гібридний підхід, який передбачає поєднання елементів кількох форм податкових пільг та нові, сучасні форми податкових пільг за благодійність. Проаналізуємо, чому вибір форм податкових пільг є одним з найпринциповіших моментів під час побудови системи податкового стимулювання благодійництва.

1. Вирахування. За результатами дослідження податкового інструментарію стимулювання благодійності у 26 країнах світу, проведеного британською благодійною організацією «Charities Aid Foundation» (CAF), зроблено висновок, що вирахування є найпоширенішою формою податкових пільг. Зокрема, у 18 країнах

з 24, у яких передбачено пільги для фізичних осіб (у трьох країнах реалізовано гібридну систему) та у 24 країнах із 25, у яких діють пільги для корпорацій, застосовано прямі вирахування (див. рис. В.1 Додатка В) [214, с. 60].

Не зважаючи на таку популярність, податкові вирахування щодо благодійності широко критикують через надання не виправданих переваг багатим особам. Зокрема, у випадку, якщо пожертви є такими, що можуть бути повністю вираховані з оподаткованого доходу (без обмежень), благодійники будуть претендувати на більші вирахування відповідно до їхнього більшого доходу. Це означає, що якщо дві особи здійснюють абсолютно однакову пожертву, то заможніша з них отримає більшу суму вирахувань, хоча її дохід надає можливість зробити більшу за розміром пожертву. Простіше кажучи, «із збільшенням рівня доходу альтернативна вартість пожертви падає» [276, с. 53].

С. Сюррей, якого часто називають батьком сучасної податкової політики [338, с. 1155], називав це «перевернутим ефектом» («upside-down effect»), оскільки, підтримуючи певну приватну активність через податкові вирахування, уряд надає більше переваг тим платникам, яких обліковують у вищій податковій групі за доходами [353, с. 122]. А отже, фактично, держава підтримує найзаможніші верстви населення, необхідність підтримки яких є сумнівною з погляду досягнення справедливості в оподаткуванні, хоча націлювання на «багатих» благодійників є раціональним підходом для тих, хто прагне отримати максимальну вигоду з найменшої аудиторії.

2. Податкові кредити є менш затребуваними, адже лише 5 країн із 24, що пропонують податкові пільги для фізичних осіб-благодійників, надають їх у такій формі [214, с. 55]. Так, в Італії та Японії податкові кредити діють паралельно з вирахуваннями, у Великій Британії їх надають у межах гібридної системи з правом екстраположення пожертви, а в Канаді та Франції вони чинні винятково у вигляді кредитів.

Податкові кредити вважають більш справедливою формою, ніж вирахування, оскільки вартість вирахування зростає із зростанням індивідуальної граничної ставки податку (коригування на суму пожертви здійснюють перед застосуванням

податку, а отже, у випадку відсутності вирахування податок був би сплачений із більшої бази і, можливо, за більшою ставкою), тоді як податковий кредит є однаковим для всіх платників (його застосовують для зменшення вже розрахованої суми податку).

Аналізуючи різні форми податкових пільг з позиції їх відповідності принципам оподаткування (вигоди та платоспроможності) у межах масштабного дослідження, учений Б. Джен робить однозначний висновок, що «коли кредити та вирахування порівнюють між собою за критерієм справедливості, то саме кредити здатні генерувати більш справедливу структуру розподілу вигоди для платників із різними доходами. Загалом, вартість втрат бюджету та критика «перевернутого ефекту субсидій» для вирахувань є переконуючими аргументами для використання податкових кредитів. Особливо коли йдеться про вирахування щодо благодійності, які наділяють платників можливістю керувати державними ресурсами для приватних потреб» [180, с. 580].

Прихильники теорії «податки як голоси на виборах», зокрема С. Левмор, відкрито аргументують, що шляхом запровадження податкових вирахувань уряд свого роду «купляє» голоси більш заможних осіб, у випадку з якими рівняння «одна людина — один голос» є недієвим через здатність багатіїв чинити вплив на оточуюче суспільство. А отже, приймаючи рішення на користь найбагатшого прошарку, імовірність отримати більшу підтримку своєї програми на виборах є вищою [268].

Однак і кредити, взаємодіючи з іншими частинами податкової системи, можуть продукувати свої, «власні», неефективні наслідки, які, безумовно, будуть іншими, ніж для податкових вирахувань. Так, наприклад, існує серйозна небезпека того, що благодійники, які оподатковуються за вищими ставками при прогресивній системі, будуть менш чутливими (принаймні раціонально) до податкових кредитів, якщо останні пропонуються за меншою ставкою, ніж максимальна ставка для оподаткування доходів. Щоб уникнути цього, кредити мають пропонувати за найвищою ставкою податку для всіх благодійників, хоча це може бути політично складним, ураховуючи високу ймовірність значних втрат бюджету через суттєві благодійні пожертви від платників з низькими доходами. Навіть припускаючи, що

благодійники, яких оподатковують за вищими ставками, отримують аналогічну за умови функціонування системи податкових вирахувань вигоду, вони все ж таки продовжать залишатися менш чутливими до кредитів [271].

Цей висновок підтверджується у контексті «теорії перспектив» — теорії, яка описує моделі поведінки індивідуума в умовах невизначеності, розробники якої Д. Канеман і А. Тверські отримали в 1979 р. Нобелівську премію [287]. Теорія доводить, що під час прийняття рішення особа відштовхується від потенційних втрат, а не від потенційної вигоди. Результати моделювання свідчать, що небажання зазнати втрат безпосереднім чином впливає на ефективність різних форм податкових пільг: у певних випадках особи готові відмовитися від подвійної вигоди порівняно з розміром втрат заради того, щоб не зазнати втрат взагалі. Так званий «ефект володіння», коли людина більше цінить те, чим володіє, аніж те, чим може оволодіти [261]. Ураховуючи, що благодійники, яких оподатковують за вищими ставками за прогресивної системи, переважно є більш чутливими до податкових стимулів і схильні до більших податкових збитків, зміна податкових вирахувань на податкові кредити потенційно може призвести до падіння обсягів благодійних пожертв від заможних донорів [214, с. 55].

Зазначимо, що полеміка стосовно найкращої форми податкових пільг для благодійності триває на постійній основі з моменту їх запровадження [175; 223; 271; 283; 319; 340; 168]. У цьому контексті ми цілком погоджуємося з таким твердженням: «Жодне з рішень щодо заміни вирахувань кредитами або навпаки буде далеким від ідеалу» [180, с. 588]. Найбільш нейтральним і загальним аргументом, на нашу думку, є такий: податкові кредити ефективніші, коли йдеться про поширеність скромних готівкових пожертв та волонтерства, натомість податкові вирахування є більш мотиваційними щодо благодійності у вигляді великих сум грошей та нерухомості.

Екстраполювання пожертви є специфічною формою податкових кредитів, за якої основну вигоду у межах податкової системи отримує не благодійник, а бенефіціар. Це накладає відбиток на природу пільги і, відповідно, на її популярність серед донорів. Подібний підхід упроваджений лише у двох країнах —

Ірландії та Великій Британії — і в обох випадках елемент, що передають організації-бенефіціару, реалізований у формі плаского податкового кредиту.

Наприклад, в Ірландії пласка ставка пільги, право на отримання якої передається бенефіціару, складає 31 % від суми пожертви, а доцільність запровадження аргументована можливістю мінімізації «upside-down effect» [305], а досвід Великої Британії ми докладно проаналізуємо в наступному розділі роботи.

3. Звільнення від оподаткування неприбуткових організацій (НПО) як особливої категорії платників або певних видів їхніх доходів/операцій є необхідним кроком, оскільки пільги мають бути доступними для всіх учасників взаємовідносин — як благодійників, так і бенефіціарів їх пожертв. Звільнення або надання права на користування зниженими ставками податків дає змогу НПО одержувати більшу вартість від фондів, які вони отримують з будь-яких джерел, генеруючи при цьому більшу вартість для суспільства.

Глобально лише 5 % або 9 країн із 177, для яких проводилось дослідження, не надають податкові звільнення для НПО (крім тих країн, у яких немає оподаткування корпорацій або фізичних осіб), хоча зрозуміти причину відмови від таких пільг складно. Якщо об'єднати країни за доходами відповідно до методики Світового банку оцінки країн за рівнем ВВП на душу населення [355], то результати будуть такими: три країни з групи країн з низькими доходами (Північна Корея, Еритрея та Зімбабве), дві країни — нижчий середній дохід (Джибуті та Мікронезія), три країни — верхній середній дохід (Білорусь, Палау та Суринам) і Кіпр із групи країн з високими доходами [295, с. 30]. А отже можна говорити про загальносвітовий консенсус у питанні звільнення від оподаткування НПО як особливої категорії платників або певних видів їх доходів/операцій.

Однак така свобода має бути врівноважена відповідним контролем з боку держави, який переважно реалізують через сукупність звітних правил, що дає можливість перевірити законність користування пільгами та виконання НПО соціальної місії. У деяких юрисдикціях вимоги до звітності реалізуються через встановлення обов'язку подання податкових декларацій для всіх організацій, незалежно від статусу, однак також можуть включати норми щодо:

– прикріплення фінансової звітності та записів;

- інформування про пожитви;
- щорічного звіту про результати діяльності та напрями використання власності та коштів;
- оприлюднення звітів і записів;
- самостійної перевірки податкового статусу.

Проілюструємо вимоги щодо звітності НПО в розрізі 177 досліджуваних країн, розподілених за доходами відповідно до методики Світового банку оцінки країн за рівнем ВВП на душу населення, на рис. В.2 Додатка В. Як видно, відсоток країн зі звітними вимогами до НПО є вищим для високодохідних юрисдикцій, при цьому спостерігаємо його зниження для кожної наступної групи за доходами, тому є підстави говорити про стійкий зв'язок між рівнем розвитку країни та ступенем урегульованості благодійного середовища. Глобально, 80 % (141 країна) вимагає звітність від НПО, хоча й з різним ступенем деталізації.

Зіставлення інформації щодо наявності окремих регулюючих вимог для благодійного сектору із Світовим рейтингом благодійності надає важливу інформацію для роздумів: між часткою благодійників та ступенем урегульованості благодійного середовища простежуємо кореляцію (див. рис. В.3 Додатка Б). Так, у країнах, які пропонують звільнення від оподаткування НПО, частка благодійників — фізичних осіб — складає в середньому 30 %. У країнах без цієї форми податкових пільг питома вага донорів падає до 23 % і 28 % відповідно, якщо звільнення є, але відсутні звітні вимоги. Прикметно, що в країнах, де звітні вимоги варіюються залежно від розміру організації, частка осіб, які схильні до благодійності, на 16 % вища від частки в тих країнах, де діє єдиний формат звітності [295, с. 33].

Отже, створення відповідного інституційного середовища за рахунок інструментарію податкової системи є безперечною умовою для розвитку благодійності, хоч і не єдиною. Цей висновок є надзвичайно важливим для цілей нашого дослідження.

У контексті звільнення від оподаткування доцільно також окремо виділити аспект, пов'язаний зі спадщиною фізичних осіб, залишеною як подарунок

благодійній організації. Так, доволі значна кількість країн (41 %, або 72 країни із 177) встановлює податок на спадщину (estate tax), ставки якого є доволі високими, наприклад, 40 % у США. У цьому контексті вирахування чи кредити щодо податку на спадщину, не передані БО як спадковий подарунок пожертви, є доволі серйозним податковим стимулом для розвитку благодійності. Коли особа може заощадити значні кошти на податку на спадщину, даруючи все БО, або сплатити їх державі, залишаючи спадщину родичам, виникає стійка мотивація підтримати саме благодійну організацію, особливо якщо фінансовий стан літньої людини є скрутним. Не зважаючи на поширену критику такого методу активізації благодійності інструментарієм оподаткування, уряди країн із діючим податком на спадщину вдало його використовують — 58 %, або 42 країни із тих, у яких діє такий податок, запровадили звільнення від податку на спадщину, подаровану благодійній організації (див. рис. В.4 Додатка В). Як видно із зазначеного рисунка, лідерами виступають високодохідні країни — 44 % країн цієї групи, що мають податок на спадщину, одночасно пропонують відповідні звільнення. На нашу думку, Україні необхідно врахувати цей досвід для побудови цілісної системи податкового стимулювання благодійності [26, с. 198–199].

4. Поєднання елементів декількох форм податкових пільг у рамках гібридного підходу також складно назвати затребуваною практикою, оскільки, якщо до цього списку віднести Ірландію та Велику Британію, то із 26 досліджених країн це ще реалізовано в Італії та Японії. Зокрема, платники мають право обирати між податковими вирахуваннями та кредитами. Проте емпірична та статистична база, щоб оцінити ефективність надання такої можливості благодійникам, також є доволі скудною, а отже — нерепрезентативною. Загалом вважають, що система пільгового стимулювання благодійності в Японії є однією з найскладніших у світі, унаслідок чого не розмір чи форма пільг, а саме бюрократичні бар'єри є перешкодою для здійснення ефективного впливу на мотивації благодійників [214, с. 58].

5. Додаткові форми податкових пільг за благодійність пов'язані з іншими, ніж готівка, пожертвами, зокрема:

- пожертви товарів та активів;
- відсоткова благодійність (філантропія).

Відзначимо, що основні податкові стимули у більшості країн надають у разі пожертви в готівковій формі, однак доволі значна кількість країн також використовує податкові пільги, якщо пожертву здійснюють у натуральній формі. Так, США, Канада та Мексика дозволяють вирахування для неготівкових пожертв. Однак за межами Північної Америки перелік таких країн не підлягає логіці для впорядкування за однотипною ознакою, зокрема: Німеччина, Філіппіни, Південна Африка, Туреччина та В'єтнам.

Основна проблема, пов'язана з наявністю пільг для натуральних пожертв, полягає в тому, що за такого підходу необхідно розробити об'єктивну систему оцінки таких пожертв за справедливою ринковою вартістю. Цікаво, що після всіх спроб щодо вдосконалення такої системи це продовжує залишатися доволі серйозною проблемою навіть для США — країни, де рівень автоматизації та прозорості є надзвичайно високим. Наприклад, за результатами 2012 податкового року справедлива ринкова вартість негрошових пожертв була оцінена в майже 47 млрд доларів США, а кількість пожертв становила приблизно 22,4 млн (див. табл. В.1 Додатка В). При цьому Казначейство США у Звіті за 2012 р. оцінило втрати оподаткованого доходу на рівні 1,1 млрд американських доларів через неправильну оцінку податкових вирахувань для негрошових пожертв [270].

У деяких країнах, наприклад у В'єтнамі, занепокоєність з приводу можливих зловживань або помилок, що призводитимуть до переоцінки вартості натуральних пожертв, виражається в тому, що немає єдиного стандартизованого правила, яке дає змогу благодійникам декларувати податкові вирахування щодо негрошових пожертв. Замість цього податкова служба в кожному конкретному випадку визначає, чи дійсно був факт пожертви й оцінює її справедливую ринкову вартість. Очевидно, що такий підхід є функціонально незручним, затратним і містить елементи суб'єктивізму.

Відсоткову філантропію важко назвати податковою пільгою в чистому вигляді, однак, оскільки в цьому випадку для підтримки благодійності використовують податкову систему, є сенс розглянути цей механізм, зокрема як особливу, доповнюючу форму податкових пільг. За відсоткової філантропії особам

дозволяють переадресувати певний відсоток сплаченого ними до бюджету податку благодійній організації.

Ідея відсоткової філантропії зародилася в Південній Європі, проте набула остаточного вигляду в країнах Центральної та Східної Європи. Ряд країн у цьому регіоні запровадили відповідні правила для стимулювання активізації благодійної діяльності, визнаючи факт, що інфраструктура громадянського суспільства є доволі слабкою і потребує підтримки. Зокрема, в Угорщині, Словаччині та Литві для переадресування дозволено 2 % прибуткового податку, а в Польщі та Румунії — 1 % [183]. Як й інші форми податкових пільг для стимулювання благодійності відсоткова філантропія є предметом наукових дискусій, однак у цілому визнають її позитивний вплив на розвиток ОГС [233, с. 41], а тому є сенс ініціювати питання про запровадження такого досвіду в Україні.

Отже, попри всю неоднозначність у питанні застосування податкових пільг для активізації благодійництва, статистика переконливо свідчить, що майже в кожній країні світу держава підтримує благодійність через податкову систему. Тому правильно побудований алгоритм податкового стимулювання розвитку благодійності є надійним підґрунтям для формування бажаної для держави поведінки благодійників.

1.3. Методологічні засади податкового стимулювання розвитку благодійництва

Аналіз особливостей податкової підтримки у світовому масштабі надає можливість виділити сильні та слабкі аспекти застосування різних податкових інструментів, а також напрацювати висновки щодо методологічної основи створення мотиваційного середовища для діяльності благодійників.

Однією з фундаментальних праць у цьому контексті є дослідження «The Rules to Give: A Global Philanthropy Legal Environment Index», що було здійснене за ініціативою приватних благодійних інституцій [295]. Дослівно його можна

перекласти як «Правила благодійності: глобальний рейтинг державного регулювання філантропії» — перша світова оцінка 193 визнаних ООН країн з метою ранжування, за результатами якої, зокрема, сформульовано висновки стосовно причинно-наслідкових зв'язків оподаткування та добродійної діяльності. Наприклад, доведено, що відсоток людей, які жертвують гроші на благодійність, є на 12 процентних пунктів вище в тих країнах, що пропонують податкові пільги фізичним особам (33 %) проти тих країн, які не вдаються до таких заходів (21 %) [328].

Не дивлячись на високу суспільну місію, під час створення або покращення умов для розвитку громадянського суспільства інструментарієм оподаткування необхідно врахувати ті потенційні ризики для країни, які можуть мати місце як у силу об'єктивних причин, так і у зв'язку зі специфікою країни. Наприклад, представники лібералізму стверджують, що менші межі державного втручання залишають більший простір для розвитку громадянського суспільства, а максимально можливе зменшення податків і державних послуг спонукає найбагатших осіб брати на себе відповідальність за розв'язання соціальних проблем [39, с. 30]. Насправді, надійної доказової бази такого розвитку подій немає. Зіставлення результатів дослідження «Світовий рейтинг благодійності», яке проводить британська благодійна організація «Charities Aid Foundation» (CAF), та «Індексу економічної свободи», який складає американський фонд «The Heritage Foundation», не продемонструвало кореляції між розміром економічних свобод (особи вільні у виборі роботи, виробництві товарів, витратах та інвестиціях будь-яким шляхом, яким забажають) та рівнем залученості до благодійності [242]. Тоді як аналіз благодійної активності найбагатшої групи населення США (0,01 %) з 1917 р. відповідно до динаміки граничної ставки оподаткування зафіксував, що у відповідь на кожен 1 % зростання податків представники цього децилю збільшували пожертви на 0,4 % [224].

Отже, однозначного рішення немає і бути не може. Однак попри наявні відмінності в підходах до застосування інструментарію податкового стимулювання благодійності, зарубіжний досвід є надійним джерелом інформації щодо успішних

рішень законодавця з погляду отриманих кінцевих результатів. Розуміючи всю складність напрацювання будь-яких уніфікованих методологічних підходів щодо податкового регулювання такої специфічної сфери, коли неабияке значення мають поведінкові ефекти на основі історичних або релігійних переконань, які важко піддаються прогнозам та кількісній оцінці, спробуємо визначити стратегічні кроки для України щодо активізації благодійності інструментарієм оподаткування [19, с. 40]. Зокрема, через [214, с. 4]:

1. Обґрунтування податкових стимулів благодійної діяльності.
2. Оцінку ефективності податкових стимулів благодійної діяльності.
3. Установлення критеріїв для бенефіціарів благодійності.
4. Визначення обмежень і мінімальних розмірів податкових пільг.
5. Закріплення форм податкових пільг.
6. Усунення обмежень у декларуванні податкових стимулів благодійної діяльності.
7. Визначення пріоритетних бенефіціарів пільг для різних типів донорів.

Деталізуємо та обґрунтуємо методологічні аспекти податкового стимулювання благодійництва в розрізі зазначених напрямів.

1. Обґрунтування податкових стимулів є важливим з позиції суспільного договору між державою та громадянами щодо обмеження повної свободи індивідуумів безконтрольно роздавати свої гроші в межах благодійної або будь-якої іншої діяльності, оскільки така поведінка може перешкоджати забезпеченню справедливості та демократії. Також здатність найбагатших осіб та організацій чинити величезний вплив на суспільство містить ризик подриву природнього стану речей, коли домінуючим є найсильніший (держава). Ураховуючи, що багатство надає потенціал для політичного впливу, важливість чіткого державного регламентування порядку набуття права на благодійний статус, зокрема для отримання податкових пільг, набуває вирішального значення.

Таке обґрунтування зазвичай проводять щодо податкової бази, аргументування державних субсидій у вигляді пільг, забезпечення плюралізму.

Податкова база. Якщо визнають, що уряд є необхідним для гарантування справедливості та соціального захисту населення, ступінь якого варіюється у

розрізі країн, а отже, цей уряд наділено правом на обмеження благодійної діяльності з метою збереження суспільного договору, то аналогічно необхідно визнати, що благодійні пожертви є основним ресурсом для розвитку громадянського суспільства, яке врівноважує монополію держави, отож уряд має піти на поступки для розвитку благодійної діяльності. Досягнення балансу в цьому є науковою основою для аргументування податкового стимулювання благодійності. Правило, що було запроваджено в науковий обіг В. Ендрюсом [168] й отримало назву «обґрунтування податкової бази» за Робертом Рейхом (Robert Bernard Reich) [299], відповідно до якого податкові стимули для благодійності не можна розглядати як податкові пільги чи втрачені податкові надходження, оскільки платників мають оподатковувати тільки відповідно до особистого споживання чи розміру доходу, а гроші, витрачені на благодійність, з метою оподаткування не враховуються. «Обґрунтування податкової бази» за Рейхом визначає всі пожертви, що не є особистим споживанням, як благодійність, а отже наділяє суспільство правом самостійного формування мети такої діяльності без узгодження з державою, якщо при цьому захищаються загальні колективні права [17, с. 61]. Так звана свобода від зовнішнього втручання, або негативна свобода.

Аргументування державних субсидій у вигляді пільг. Друга складова в обґрунтуванні податкового стимулювання благодійності за Робертом Рейхом пов'язана із необхідністю забезпечення гарантії, що благодійна діяльність індивідуумів не відбувається за рахунок держави [26, с. 199]. «Обґрунтування субсидій» виправдовує підтримку державою благодійності інструментарієм оподаткування, оскільки вважають, що, своєю чергою, пільги стимулюють виробництво чогось, що має більшу соціальну цінність, ніж те, що держава могла б виробляти самостійно, якби не запропонувала податкові стимули [299]. Так званий захист від обмежень соціальної структури держави під час реалізації своєї волі — позитивна свобода.

Забезпечення плюралізму. Цей критерій призначений для збалансування необхідності підтримки діяльності індивіда через податкове стимулювання благодійності з одночасним визнанням необхідності та легітимності деяких

державних обмежень, що можна визнати прийнятними для цілей благодійної діяльності.

Однак, на жаль, сьогодні є підстави констатувати, що більшість урядів проводить одноосібну політику прийняття рішення щодо варіативності та обсягів податкового стимулювання благодійництва, в рамках якої стимули розглядаються як субсидії для забезпечення прихильності електорату [214, с. 14].

2. Оцінка ефективності податкових стимулів благодійної діяльності має надзвичайно важливе прикладне значення. Одночасно це є одним з найскладніших завдань, оскільки, хоча ці стимули можна назвати цілком виправданими, проте це автоматично не означає, що вони є єдиним та найкращим способом активізації благодійності. Податкове стимулювання — лише маленька складова загальної картини функціонування здорового громадянського суспільства, однак за її відсутності важко вести мову про посилення фінансової спроможності ОГС — підґрунті, що забезпечує вільний розвиток третього сектору.

Тому якщо оцінку ефективності податкового стимулювання прийнято вимірювати у контексті фіскальної та соціальної ефективності, то щодо благодійності науковці сходяться у твердженні, що розрахувати соціальний ефект неможливо, оскільки це вимагає формулювання та розрахунку функції зростання суспільного добробуту. Загалом, податкове стимулювання благодійництва буде тоді і тільки тоді соціально ефективним, якщо пільги призводять до виробництва суспільних товарів із вищою соціальною цінністю, ніж ті публічні товари, що могли б бути вироблені державою за рахунок утрачених на надання пільг податкових надходжень [275, с. 3]. Очевидно, що висновки, сформульовані за результатами такого аналізу, будуть цілком суб'єктивними, а отже, не матимуть наукової цінності. Ураховуючи зазначене, у випадку із оцінкою соціальної ефективності податкового стимулювання вчені погоджуються з доцільністю використання підходу Р. Рейха, зокрема його «Обґрунтування субсидій» [300], про яке детально йшлося вище.

Щодо оцінки фіскальної ефективності податкового стимулювання благодійництва, то тут також є елемент дискусії. Механізм подвоювання пожертв

(match-funding), що діє у Великій Британії, наприклад, оцінюється як більш ефективний спосіб мотивування благодійної активності («Big Give»). Його суть полягає в тому, що будь-який благодійник (працівник, благодійний фонд, навіть уряд) може висунути пропозицію подвоїти частину або всю суму пожертви, переданої на благодійність. Унаслідок цього сукупні розміри пожертв стають набагато більшими, ніж за відсутності пропозиції подвоювання. Зокрема, середній розмір пожертви за умови опції «Big Give» складає 333 фунта стерлінгів, тоді як без неї — лише 132 фунта стерлінгів [350, с. 5]. У дослідженні Д. Карлана (Dean Karlan) і Дж. Ліста (John A. List) зроблено висновок, що пропозиції щодо подвоювання пожертв збільшують надходження від благодійності на 19 %, а ймовірність здійснення індивідуальної пожертви на 22 % [263, с. 1775].

Фахівці в галузі поведінкової економіки та психології мають експериментальні докази, що використання «соціальних норм» та «натяків» на бажану поведінку шляхом зміни способів спілкування або розміщення повідомлень можуть бути більш ефективними, ніж фінансові стимули [290].

Своєю чергою, А. Пейн (Abigail Payne) довів, що пряме державне фінансування благодійних організацій має широкі негативні наслідки для розвитку ОГС [284]. Продовжуючи наукові пошуки, учений у співавторстві з Дж. Андреоні (James Andreoni) довів, що державний грант на благодійність у розмірі 10 000 доларів США збільшує благодійний ресурс ОГС лише на 2 500 доларів США, оскільки на 7 500 доларів США скорочується розмір приватних пожертв, із яких 5 250 доларів США є втратою внаслідок зменшення активності ОГС із залучення ресурсів — фандрайзингу (fundraising) [166; 167].

Очевидно, що спроби виміряти фіскальну ефективність стимулів, які пропонуються через податкову систему, на розвиток благодійності наштовхуються на відсутність контрольованого середовища, у якому реакція благодійників на стимули могла б бути оцінена шляхом порівняння із реакцією в середовищі, де податкові стимули благодійникам відсутні [19, с. 41].

Найбільш прийнятним варіантом у контексті оцінювання ефективності податкового стимулювання благодійництва залишається зіставлення змін у

податковій політиці з результатними змінами у звичках благодійників. Аналізуючи динаміку обсягів благодійних пожертв протягом тривалих періодів часу, коли супутні жертвам витрати (зміни в прибутковому оподаткуванні) збільшувалися та зменшувалися, є можливість визначити цінову еластичність благодійності. Значний науковий інтерес у такому контексті становить дослідження Дж. Пелози і П. Стіла, у якому вчені на основі аналізу з вибіркою даних приблизно для 1,4 млн осіб зробили висновок, що цінова еластичність благодійних пожертв (принаймні в США) складає $-1,11$ [285]. Це означає, що кожен один додатковий відсоток зростання податкових стимулів (або здешевлення пожертви) дає збільшення розміру пожертви в розмірі $1,11\%$.

Інші вчені отримали дещо іншу кореляцію, зокрема: М. Таусінг (Michael K. Taussig), М. Фельдштейн, А. Тейлор (Amy Taylor), Ч. Клотфельтер, Л. Тієн (Laura Tiehen) у своїх дослідженнях обґрунтовують цінову еластичність благодійності в діапазоні між -1 і $-1,15$ [205; 206; 227; 322; 339]. В. Рандольф (William C. Randolph) доводить, що цінова еластичність у короткостроковому періоді є вищою, ніж постійна, а саме: $-1,55$ проти $0,51$ [296]. На противагу вчені Дж. Аутен, Х. Сіг (Holger Sieg) і Ч. Клотфельтер у колективній праці доходять висновку, що цінова еластичність благодійності є вищою в довгостроковому періоді, аніж під час короткострокових змін у податковій політиці, зокрема: $-1,3$ проти $-0,6$ [170]. Для цілей нашого дослідження центральним є твердження, сформульоване Дж. Бакія та Б. Хеймом (Bradley T. Heim), що цінова еластичність благодійності завжди є більшою -1 [172]. А тому можна стверджувати, що податкові стимули є ефективним інструментом активізації бажаної поведінки з погляду фіскального ефекту.

На жаль, подібних досліджень для інших країн світу немає, що унеможливило проведення глобального зіставлення цінової еластичності благодійних пожертв у відповідь на стимули. Ми припускаємо, що культурні особливості, релігійні або інші соціально-економічні параметри можуть накладати свій відбиток на чутливість благодійників до стимулів, а тому цінова еластичність найімовірніше була б різною у розрізі країн.

Ураховуючи зазначене, доходимо висновку, що податкове стимулювання благодійництва в цілому є ефективним, що підтверджують результати рейтингу «Правила благодійності: глобальний рейтинг державного регулювання філантропії», у якому зокрема найбільший результатний показник щодо приватної благодійності стосується країн з високим рівнем доходу відповідно до методики Світового банку розподілу країн за рівнем ВВП на душу населення [355] (див. рис. В.5 Додатка В).

Як видно з рис. В.5 Додатка В, частка фізичних осіб-благодійників є стабільно вищою в тих країнах, де законодавство підтримує таку діяльність через податкову систему, незалежно від рівня, до якого таку крану віднесено Світовим банком. Зазначимо, що Україна належить до групи країн із нижчим середнім доходом, для якої різниця між тими, хто може претендувати на податкові стимули за благодійність (62 % країн групи), і тими благодійниками, у країнах яких податкові стимули відсутні (38 % країн групи відповідно), складає всього 3 % [295, с. 40]. З одного боку можна вести мову про доволі незначну дельту, а значить і спірність ефективного впливу податкового стимулювання на активізацію благодійності. Однак для інших груп країн різниця між питомою вагою благодійників за умови присутності в конструкції податку стимулів та їх відсутністю сягає до 10 %, а це вже є вагомим показником. Можемо спробувати пояснити таку незначну дельту для країн із середнім доходом тим, що наявні податкові пільги є скоріше доволі формальними, а тому не здатні чинити суттєвий вплив на активізацію благодійності. Також на показник може впливати складність податкової системи в цілому й пільгування благодійності зокрема та загальний рівень податкової культури, коли платники свідомо відмовляються від декларування податкових пільг через тривалість процедури та пов'язаних із нею перевірок, зокрема через відсутність звички отримувати документальне підтвердження благодійної діяльності.

Щодо країн із низьким доходом, то численні результати досліджень свідчать, що для переважної більшості населення в них домінуюче значення мають релігійні та поведінкові фактори, аніж фінансові [293; 309; 334]. Наприклад, чотири з п'яти

країн, у яких основною релігією є школа буддизму Тгеравада, і які беруть участь під час розрахунку Всесвітнього рейтингу благодійності — це М'янма, Шрі-Ланка, Таїланд і Камбоджа (даних щодо Лаосу немає). І всі чотири країни потрапляють у верхні строчки рейтингу, попри належність країн до групи щодо доходів [288]. Так, Усесвітній індекс благодійності (CAF World Giving Index) уже кілька років поспіль (його складають з 2010 р.) забезпечує зрозумілу картину благодійної діяльності у всьому світі шляхом усереднення відсотку людей у кожній країні, які: а) пожертвували гроші; б) були волонтерами; в) допомагали незнайомцям. Продемонструємо у табл. В.2 Додатка В, порядок розподілу найвищих щаблів у рейтингу зі 140 країн світу.

Як видно з даних табл. В.2 Додатка В, М'янма — це країна, яка очолює рейтинг кілька років поспіль. А отже, багатство не обов'язково має бути вирішальним фактором для оцінювання потенціалу благодійництва в країні. Тільки шість членів Великої двадцятки, які складають 85 % світового ВВП, є представленими у топ-20 країн-благодійників. Це Австралія, Канада, Індонезія, Велика Британія, Сполучені Штати Америки та Німеччина.

Якщо проаналізувати благодійність за рівнем соціально-економічного розвитку країни (розвинена; що розвивається; перехідна економіка), то саме країни з перехідною економікою — нації, де більшість людей перейшла від способу життя, побудованого на задоволенні базових життєвих потреб, до рівня доходу, що дає змогу витрачати гроші на інші речі, ніж їжа, одяг чи пальне, — продовжують залишатися лідерами серед людей, які дають гроші на благодійні цілі.

Така тенденція підтверджує тезу, що як тільки люди стають фінансово спроможними, вони більшою мірою готові давати гроші на благодійні цілі [195, с. 12–14]. А підтримка намірів й актів благодійництва на державному рівні в країнах з перехідною економікою та тих, що розвиваються, із одночасним посиленням контрольних заходів забезпечуватиме поширення проявів доброти та щедрості у світовому масштабі [20, с. 64–66].

Ураховуючи, що Україною обрано європейський шлях розвитку, а отже, поміж інших цілей є і запит на перехід у групу країн із високим доходом, коли

простежується чітка кореляція між наявністю податкових стимулів і відсотком благодійників, подальший інтерес у контексті розкриття теми дослідження становлять держави — одночасні лідери Світового рейтингу благодійності та економічного розвитку.

Підсумовуючи, зазначимо, що, хоча важко однозначно стверджувати про розміри причинно-наслідкових зв'язків податкових стимулів та активізації благодійної діяльності, усе ж таки реальна, а не формальна наявність таких стимулів здатна чинити позитивний вплив на мотивації благодійників, опосередковано забезпечуючи розвиток ОГС [19, с. 42].

3. Установлення критеріїв для бенефіціарів благодійності здійснюють для визначення законодавчих підстав, відповідно до яких надають статус ОГС або відмовляють у його отриманні, а також для обмеження фінансових благодійних потоків та окреслення видів діяльності, що є благодійною.

3.1. Зазвичай виділяють дві системи:

– мозаїчна (кляптева) система (Patchwork System), коли є стандартні стимули, стимули з більш високими ставками та додаткові обмеження для певних, визначених законодавцем, напрямів діяльності.

– сходова (крокова) система (Staircase System), коли є стандартні стимули, стимули з більш високими ставками та додаткові обмеження, які вступають у дію під час проходження обов'язкових проміжних реєстраційних процедур для певних благодійних організацій [214, с. 18].

Як правило на практиці використовують змішаний підхід, що містить елементи обох систем, а методологічно рекомендують застосовувати багатокрокові підходи. Наприклад, в Австралії нараховують приблизно 600 000 неприбуткових організацій, майже 60 000 яким з них Австралійською комісією з благодійності надано статус благодійних, що дає цим організаціям змогу отримувати певні податкові пільги та грантові кошти. Але для набуття права на декларування податкових вирахувань благодійники мають одержати ще один додатковий статус, який присвоєно приблизно 28 000 організацій [298]. Це свого роду покроковий фільтр організацій, що мінімізує можливості для зловживань і звужує коло

користувачів стимулами. На нашу думку, в Україні реалізовано саме мозаїчна система, яка є доволі складною, що також може бути причиною низької мотивації благодійників.

3.2. У рамках цих систем акредитація права на отримання податкових стимулів для організацій громадянського суспільства (ОГС) виконується відповідно до двох підходів:

- всеохопливий/інклюзивний (inclusive) підхід. Передбачає широке нормативне визначення суспільного блага, а ОГС набувають право на користування пільгами в межах однокрокової системи. Реалізований у таких країнах, як Канада, Ірландія, Німеччина, Японія, Мексика, Філіппіни, Польща, Росія, Сінгапур, Туреччина, Велика Британія, США тощо;
- монопольний/ексклюзивний (exclusive) підхід. Кваліфікаційні критерії є доволі специфічними для строго визначених випадків і можуть бути об'єктом політичного/виконавчого впливу. ОГС отримують доступ до пільг або шляхом реєстрації згідно з мозаїчною системою з обмеженнями для різних цілей діяльності, або за сходовою системою, коли діють множинні проміжні бар'єри та різні ставки для різних організацій. Цей підхід застосовують в Аргентині, Австралії, Бангладеш, Бразилії, Китаї, Єгипті, Франції, Індії, Італії, Південній Африці та В'єтнамі.

Зазначимо, що відповідно до Світового рейтингу благодійності 2017 р. (крім Туреччини, щодо якої даних немає) середній відсоток населення, яке займається благодійністю, є майже удвічі вищим (приблизно 45 %) у тих країнах, де реалізований інклюзивний підхід, проти 24 % благодійників у країнах із монопольним підходом [185].

3.3. Підхід законодавства щодо визначення напрямів діяльності/видів ОГС, які мають право на податкові стимули, або ні, його демократичність та наукове обґрунтування в сукупності мають не менше значення, ніж розміри таких стимулів. Прийнято виділяти такі дискреційні інструменти впливу:

- законодавче обмеження напрямів діяльності ОГС;

- виконавчий вплив на процес набуття пільгового статусу ОГС;
- закріплення різних обсягів пільг для різних видів благодійної діяльності;
- надання більшої підтримки тим ОГС, які опосередковано забезпечують виконання цілей, задекларованих урядом як власну програму.

Отже, центральною в цьому контексті є така теза: наскільки влада зацікавлена в забезпеченні об'єктивних умов розвитку активного та різноманітного громадянського суспільства інструментарієм оподаткування чи йдеться про популістські наміри задля підвищення власного рейтингу? Очевидно, що політичний/виконавчий вплив на процес надання податкових стимулів може бути (але не визначальним!): податкові стимули мають бути максимально нейтральними, побудованими на основі широкого визначення суспільної користі [19, с. 41–42].

3.4. Податкове стимулювання міжнародного благодійництва є доволі проблематичним аспектом, оскільки в цьому разі мають бути збалансовані моральні імперативи уряду щодо забезпечення умов розвитку громадянського суспільства в глобальному вимірі та вибіркоче пільгування благодійності відповідно до внутрішніх суспільних інтересів.

У цілому застосовувані підходи можна об'єднати в три моделі за рівнем відкритості (така класифікація не враховує ті законодавчі норми, що регулюють діяльність корпоративних або приватних фондів):

- ізольована — уряд унеможливорює або суттєво обмежує можливість отримання податкових стимулів за міжнародну благодійність;
- змішана — уряд дозволяє національним організаціям, що діють за кордоном, отримувати пільговані пожертви за умови обов'язкової реєстрації такої організації всередині країни;
- відкрита — благодійники можуть вільно надавати пожертви іноземним ОГС у будь-якій країні та претендувати на податкові стимули всередині країни.

Сьогодні немає такої країни, яка б мала дійсно відкриту систему податкового стимулювання міжнародного благодійництва. Скоріше є підстави говорити про

дозвіл на таке в певних сценаріях. Наприклад, США мають міждержавні договори щодо прибуткового податку з Канадою, Мексикою та Ізраїлем, які дають змогу благодійникам США претендувати на податкові пільги в США за доходами, отриманими в цих країнах, на підставі того, що регуляторні стандарти різних країн розглядають як еквівалентні.

Найвідкритіший підхід щодо податкового стимулювання міжнародної благодійної діяльності задекларований у ЄС згідно з Рішенням Європейського суду. Зокрема, очікують, що благодійники матимуть можливість претендувати на податкові стимули за пожертву для організації-бенефіціара в іншій державі — члені ЄС, якщо може бути доведено, що така організація відповідає стандартам і вимогам, які застосовують до національних ОГС [214, с. 25–31]. Систематизуємо наявні підходи до податкового стимулювання благодійної діяльності в табл. В.3 Додатка В.

Як видно з даних табл. В.3 Додатка В, змішану модель податкового стимулювання міжнародної благодійної діяльності застосовують переважно заможні країни, у яких рівень демократичних свобод є доволі високим. А отже, підтверджується теза, що разом із розширенням меж заохочення благодійності через податкову систему одночасно розвивається громадянське суспільство і, як наслідок, країна в цілому. Отже, зміст і наслідки податкового стимулювання такої активності є набагато ширшими, що дає можливість зробити однозначний висновок стосовно доцільності розбудови цього сегмента в Україні.

4. Визначення обмежень і мінімальних розмірів податкових пільг прийнято пояснювати такими аргументами:

- скорочення потенційних втрат бюджету;
- зменшення адміністративного навантаження на податкові адміністрації;
- забезпечення справедливості в оподаткуванні.

4.1. У переважній більшості країн запроваджено обмеження щодо загальної суми податкових пільг, яку щорічно може отримати індивід, у вигляді:

- відсотку від оподаткованого доходу (варіюється від 5 % в Аргентині до 75 % у Канаді);
- фіксованої грошової суми (варіюється від аналогу 229 доларів США у Швеції до 1 млн євро в Ірландії);
- комбінації перших двох підходів (у Бельгії 20 % від оподаткованого доходу або 250 тис. євро залежно від того, яка сума є меншою).

Необмежені стимули, як у Сінгапурі, або дозволений для вирахування 100 % розмір пожертви, як у Великій Британії, Ірландії, В'єтнамі, Філіппінах та Австралії, є скоріше винятком із правил.

4.2. Практикують встановлення мінімальної межі пожертви для набуття права на податкові стимули, що реалізується за двома підходами:

- доволі високий прохідний розмір пожертви для обмеження кількості благодійників (наприклад 250 євро в Ірландії);
- умовна межа, нижче якої пожертви взагалі не мають змісту, оскільки надмірно навантажують податкові адміністрації (2 австралійських долари в Австралії, 12 єн у Японії або 11 канадських доларів у Канаді) [236].

Одночасно слід ураховувати, що в разі застосування таких порогових меж дуже високою є ймовірність формування негативного масового уявлення, що благодійність — це привілей для багатих.

5. Закріплення форми податкових пільг має вихідне значення стосовно ефективності податкового стимулювання в цілому, що було обґрунтовано нами в попередньому підпункті роботи.

6. Усунення обмежень в декларуванні податкових стимулів благодійної діяльності вважаємо вихідною нормою для ефективного функціонування системи податкового стимулювання благодійності. Йдеться про складність і бюрократичні бар'єри. Навіть у разі встановлення законодавством податкових пільг, загальну ефективність активізації благодійності інструментарієм оподаткування визначатимуть здатність благодійників зрозуміти і задекларувати їх, а також їх позитивний досвід під час цього процесу.

Так, не рекомендовано ускладнювати умови отримання податкових пільг, за яких благодійники мають з'ясувати такі питання:

- у яких випадках вони можуть претендувати на різні пільги;
- які є обмеження у кожному конкретному випадку (різні відсотки для різних причин);
- загального обмежувального відсотку стосовно оподаткованого доходу тощо.

Також ускладнює процес надання пільг встановлення вимог для благодійників щодо додаткових реєстраційних або контрольних процедур під час декларування пільг, унаслідок чого унеможлиблюється самостійний розрахунок таких пільг та, відповідно, подання декларації.

7. Визначення пріоритетних бенефіціарів пільг стосується аспекту, хто саме — фізична чи юридична особа — отримуватиме переваги щодо кількості й обсягів податкового стимулювання благодійності. Наприклад, у країнах, що належать до низькодохідних груп із значними запасами корисних копалин більш логічною буде концепція надання першості в цьому питанні саме юридичним особам, оскільки вони є основними платниками податків, а витрати на адміністрування пільг для юридичних осіб нераціональні через незначну кількість таких благодійників. Це, приміром, реалізовано у Нігерії, де податкові пільги для населення не пропонують.

Аналогічним чином високодохідні країни можуть вважати за потрібне встановити пріоритет щодо заможних платників, оскільки їх масове залучення в процес розвитку ОГС через податкову систему може призвести до більш широких позитивних наслідків [214, с. 60–62].

Однак такі підходи мають бути узгоджені не лише з позиції прагматизму, а й справедливості [60]. Оскільки, наприклад, надання пільг винятково одній категорії благодійників може провокувати масове невдоволення та підозру в політичній змові. Насправді, податкові пільги різних форм пропонують одночасно і юридичним, і фізичним особам у переважній більшості країн світу, крім

низькодохідних країн, у яких пільгування благодійної діяльності корпорацій має пріоритетне значення над донорами-фізичними особами (65 % країн проти 44 % відповідно). Проілюструємо співвідношення пільг для різних благодійників на рис. В.6 Додатка В. Як видно, у високодохідних країнах різниці між різними групами-бенефіціарами пільг майже немає, однак із падінням рівня доходу в країні ця маржа збільшується, досягаючи максимуму в групі країн з низькими доходами.

Доволі цікавою є кореляція між пільгами для юридичних чи фізичних осіб та звільненням від оподаткування НПО. Зокрема, тільки три країни (Білорусь, Кіпр і Зімбабве) пропонують пільги за благодійність юридичним особам і одна країна — фізичним особам (Мавританія) без одночасного надання звільнення від оподаткування НПО (Кіпр пропонує пільги одночасно юридичним і фізичним особам). А 28 країн із 177 надають податкові пільги корпоративним благодійникам, не пропонуючи нічого фізичним особам. П'ять з них розташовано в Європі, а інші — в Африці й Азії.

У Норвегії, Еквадорі, Молдові, Мавританії, Намібії, Бутані та Греції корпорації не мають права на податкові пільги для донорів-фізичних осіб. Ураховуючи відмінності в економічному, політичному та соціальному розвитку цих країн, важко виділити об'єктивну причину, яка об'єднує їх у цю групу. Глобально, у 32 країнах не передбачено податкового стимулювання благодійності ні для фізичних, ані для юридичних осіб за пожертви у будь-якому вигляді, з них 65 % (22 країни) віднесені Світовим банком до низькодохідних країн або країн із доходом, нижче середнього.

Відзначимо ще й такий аспект: із 109 країн, які пропонують пільги обома категоріям благодійників, 48 країн роблять це за різними підходами. Однак зіставлення такої практики із Світовим рейтингом благодійності не виявило кореляції між різними формами пільг для різних груп бенефіціарів та більшою щедрістю донорів [295, с. 36–40].

Очевидно, що варіативність податкового стимулювання благодійництва у світовому вимірі є вражаючою та багатоаспектною. Не дивлячись на це, абсолютно реально згрупувати підходи законодавства за основними однотипними

характеристиками, ураховуючи, зокрема і певні політичні аспекти, унаслідок чого з'являється можливість виокремити типологію наявних у світі систем, переваги і недоліки яких безпосередньо впливають на активізацію розвитку в країні усвідомленої благодійності інструментарієм оподаткування.

Це було виконано в рамках уже згадуваного нами фундаментального дослідження 193 країн світу стосовно причинно-наслідкових зв'язків оподаткування та добродійної діяльності під назвою «The Rules to Give: A Global Philanthropy Legal Environment Index». Так, умовно було виділено чинні у світі чотири системи (моделі) податкового стимулювання благодійності й охарактеризовано їх за п'ятибальною шкалою відповідно до параметрів: всеосяжність, щедрість, відкритість, справедливість, секторальна рівноправність, простота та доступність [214].

Отже, є підстави стверджувати, що сьогодні у світі наявні такі моделі податкового стимулювання благодійності, яким притаманні унікальні ознаки:

1. Егалітарна система (див. рис. В.7.1 Додатка В).
2. Прагматична система (див. рис. В.7.2 Додатка В).
3. Перехідна система (див. рис. В.7.3 Додатка В).
4. Обмежувальна система (див. рис. В.7.4 Додатка В).

Як видно з рис. В.7.1–В.7.4 Додатка В, жодна із систем не позбавлена недоліків, проте переваги егалітарної та прагматичної систем можна оцінити як такі, що майже врівноважують недоліки, хоч і є питання з позиції їх відповідності принципам оподаткування (вигоди та платоспроможності) — на противагу перехідній та обмежувальній системам, коли, приміром, в останньої важко виділити будь-які сильні аспекти [18, с. 28].

У межах цих систем співіснують і гібридні підсистеми, які поєднують у собі різні ознаки, наприклад, гібрид егалітарної та прагматичної систем — підхід, який реалізовано, зокрема, в Італії та Великій Британії, або гібрид прагматичної та перехідної систем, що впроваджено, приміром, у Південній Африці та Польщі (див. рис. В.8 Додатка В).

В Україні ідея, що податкові стимули для благодійності є не фактично втраченими доходами держави, а засобом створення сприятливих умов для посилення фінансової спроможності інститутів громадянського суспільства, і, відповідно, збільшення їхньої ролі в різних сферах діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, ще остаточно не усвідомлена [26, с. 198–199]. Про це, зокрема, зазначено в Національній стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства на 2016–2020 рр., затвердженої Указом Президента України від 26. 02. 2016 р. № 68/2016 [104].

На нашу думку, чинна вітчизняна система податкових стимулів для благодійників була сформована скоріше емпіричним шляхом, аніж із використанням наукових підходів, і сьогодні відповідає перехідній моделі. Тобто формально система є, але відчутний вплив на мотивації благодійників вона справити не здатна. Позитивним аспектом є факт, що в перехідній системі, реалізованої в Україні, є спільна фундаментальна основа із прагматичною системою, а тому наявна можливість її оперативної лібералізації за рахунок розширення переліку благодійних цілей та підвищення обмежуючих лімітів. Проте очевидно, що вести мову про належне вдосконалення системи лише за рахунок кількісного нарощування обсягів пільг для благодійників є цілком помилковим підходом.

Отже, вітчизняна модель податкового стимулювання розвитку благодійництва потребує переосмислення та трансформації на основі запропонованого нами методологічного підходу в розрізі відповідних етапів з метою підвищення ефективності функціонування системи на новому якісному рівні.

На нашу думку, найбільший ресурс для запозичення в Україні максимально успішних рішень щодо податкового стимулювання благодійництва містять у собі егалітарна та прагматична системи, а також гібридна модель із елементами обидвох цих систем. Вважаємо, що повноцінний аналіз особливостей практичної реалізації цих систем, і навіть негативні прояви, може бути проведений на основі досвіду таких країн, як Сполучені Штати Америки (прагматична система), Канада (егалітарна система) та Велика Британія (гібрид між прагматичною та егалітарною системами). Ці країни є членами Великої двадцятки країн і постійними лідерами Всесвітнього індексу благодійності, мають тривалу історію податкового стимулювання розвитку

ОГС, володіють значним масивом статистичної інформації щодо причинно-наслідкового зв'язку застосування інструментів податкової політики для стимулювання розвитку благодійництва та надають вільний доступ до нього.

Досвід цих країн підвищує наукову та практичну цінність сформованих нами висновків. Це є особливо актуальним на тлі наявних проблем щодо створення сприятливих умов для формування та інституційного розвитку організацій громадянського суспільства, а також забезпечення ефективних процедур участі громадськості в процесі формування та реалізації державної і регіональної політики.

Висновки до розділу 1

1. Майже протягом усього періоду свідомого існування людства благодійність безпосереднім чином забезпечує можливість покращення умов оточуючого соціуму зусиллями громадянського суспільства — сили, яка врівноважує монопольну владу держави та є важливим індикатором з погляду захисту прав і свобод людини в країні, а тому ресурсна підтримка ОГС доступним державі інструментарієм має принципове значення.

2. Побудова ефективного механізму взаємодії між державою та благодійниками з одночасним налагодженням дієвого контролю за цією сферою діяльності є викликом, що об'єктивно супроводжує благодійництво у силу людської природи. Мотивами здійснення благодійної діяльності можуть бути як альтруїзм, так і причини неальтруїстичного характеру, що потрібно враховувати задля забезпечення ефективного державного регулювання цієї сфери, зокрема, за рахунок його потужної складової — податкового регулювання.

3. Основним інструментом податкового регулювання стимулюючого характеру є податкові пільги, що дають змогу державі формувати відповідну поведінку платника податків, впливаючи на економічні інтереси останнього з метою досягнення певного результату в масштабах країни. Податкові пільги є винятком із загальновстановленого порядку оподаткування, які доступні для певних платників податків у певних випадках і реалізуються у формі повного або часткового звільнення від сплати податку.

4. Податкове стимулювання благодійництва не мають сприймати як альтернативну модель надання державних послуг, а вартість пільг недоцільно

протиставляти вартості наданої благодійниками допомоги. У глобальному вимірі варіативність податкових стимулів є надзвичайно широкою, однак нації з більш високим рівнем оподаткування пропонують більш конкурентні та переконливі податкові стимули, а кореляція між наявністю податкових стимулів та відсотком благодійників в них є вищою.

5. Групування підходів до податкового стимулювання благодійництва за основними однотипними характеристиками та виокремлення типології існуючих у світі систем розкривають їх переваги і недоліки, які безпосередньо впливають на активізацію розвитку в країні усвідомленої благодійності інструментарієм оподаткування, а отже зарубіжний досвід є надійним джерелом інформації щодо успішних рішень законодавця з погляду отриманих кінцевих результатів.

6. Чинну в Україні систему податкових стимулів для благодійників можна охарактеризувати як недосконалу з погляду її потенціалу впливати на мотивації останніх розширювати межі діяльності, посилюючи фінансову спроможність інститутів громадянського суспільства, і, відповідно, збільшуючи їх роль у різних сферах діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, а тому необхідність її переосмислення та трансформації є очевидною.

7. У міжнародній практиці податкові пільги щодо благодійництва поділяють за видами (вирахування/знижка; податковий кредит/залік; звільнення від оподаткування) і деталізують за формами — один з найбільш принципових моментів під час впровадження або вдосконалення підходів щодо податкового стимулювання благодійництва в контексті того, що кожен вид і форма не позбавлена як переваг, так і недоліків.

Разом з тим, є загальна методологія побудови системи податкового стимулювання благодійництва в розрізі відповідних етапів, дослідження особливостей якої на прикладі країн, що є світовими лідерами сформованих у світі моделей благодійництва, зокрема: прагматичної (США), егалітарної (Канада) та гібридної з елементами перших двох моделей (Велика Британія) забезпечить можливість реплікації кращої моделі в Україні.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [24; 22; 27; 26; 19; 17; 20; 18].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ БЛАГОДІЙНИЦТВА: ЗАРУБІЖНА ПРАКТИКА

2.1. Особливості структури податкових пільг щодо благодійної діяльності в США

Сполучені Штати Америки є беззаперечним світовим лідером стосовно обсягів пожертв, переданих приватними донорами на благодійні цілі. Відповідно до річного Звіту «Благодійність у США–2017», що був оприлюднений у червні 2018 р., рівень благодійності в країні вийшов на новий рекордний показник — уперше сумарна вартість пожертв благодійним організаціям перевищила позначку в 400 мільярдів доларів США [240]. Відповідно до Звіту, загальний розмір оцінених благодійних пожертв у 2017 р. зріс на 5,2 % порівняно з минулим 2016 р. і склав 410,02 млрд доларів США внесків, сягнувши 2,1 % ВВП країни. А в цілому благодійний сектор формує приблизно 6 % ВВП країни (2016 р.) [171; 184].

Лідерами серед донорів пожертв продовжують залишатися фізичні особи (рис. 2.1).

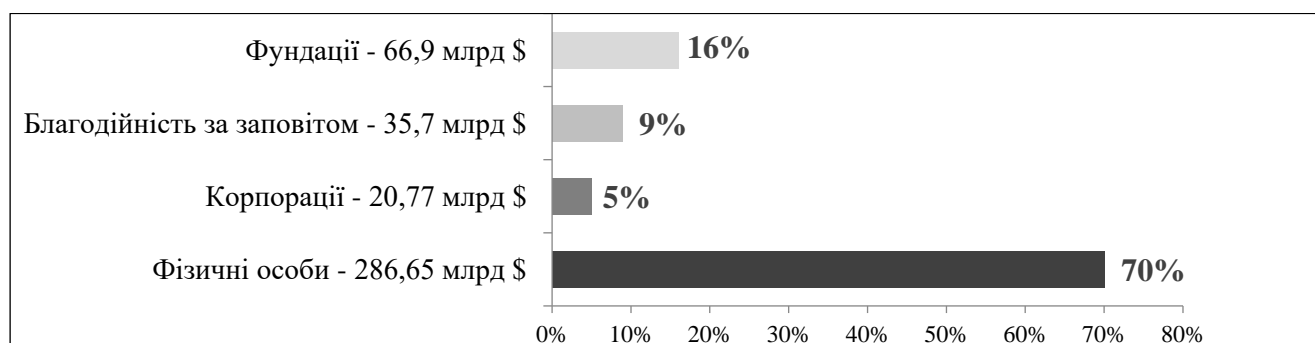


Рис. 2.1. Розподіл благодійників за обсягами здійснених пожертв у США у 2017 р. [240]

Як видно з рис. 2.1, у 2017 р. внесок індивідуальних благодійників забезпечив 70 % загального обсягу пожертв і склав 286,65 млрд доларів США. Акцентуємо

увагу, що благодійна діяльність фізичних осіб у розрізі років має стійку висхідну динаміку — за період 1977–2017 рр. сукупні розміри пожертв у поточних цінах зросли майже в 10 разів, зокрема, з 29,55 млрд доларів США в 1977 р. до 286,65 млрд доларів США у 2017 р. (див. рис. Г.1 Додатка Г).

Таким чином, благодійність фізичних осіб є фактично драйвером філантропії в США в цілому [15, с. 183–184]. Керівник Фондації «Благодійність у США» (Giving USA Foundation) Аггі Суїні (Aggie Sweeney) у вступному слові до звіту «Благодійність у США–2017» обґрунтовує цей факт «зростанням усвідомлення ролі благодійності в суспільстві» [239, с. 15]. Цікаво, що серед отримувачів благодійних пожертв лідерами є релігійні установи із часткою 30 % від усіх здійснених фізичними особами пожертв або 127,37 млрд доларів США, тоді як заклади освіти, хоч і займають друге місце за обсягами пожертв, але отримують удвічі менше релігійної сфери — 14 %, або 58,9 млрд доларів США відповідно (див. рис. Г.2 Додатка Г).

У контексті цього постає потреба в проведенні аналізу достовірності твердження щодо переважання саме моральної складової під час прийняття рішення щодо здійснення пожертв над твердженням, що зазначений тренд є відповіддю на урядові ініціативи з податкового стимулювання філантропії.

Запровадження податкових пільг щодо благодійних пожертв для благодійників — фізичних осіб — пов'язане з прийняттям шістнадцятої поправки до Конституції країни в 1913 р., відповідно до якої Конгресу було надано право обкладати населення прибутковим податком, надходження від якого мали повністю зараховувати до федерального бюджету США. А перше відповідне податкове вирахування з доходу було введено Конгресом через 4 роки Законом «Про військові доходи» від 03. 10. 1917 р. внаслідок побоювань, що на тлі поступового підвищення ставок і розширення бази оподаткування з індивідуального прибуткового податку заможні донори призупинять свою благодійну активність, особливо щодо установ вищої освіти [336; 61, с. 60].

Порядок застосування благодійного вирахування з індивідуального прибуткового податку регулюють норми параграфу 170 підрозділу 1 Розділу А

«Прибуткові податки» Податкового кодексу США (Internal Revenue Code, далі — IRC) [255]. Максимально можливий розмір цієї податкової пільги, який дозволяє законодавець, є доволі значним — 60 % від розміру скорегованого валового доходу платника, якщо пожертву зроблено до організацій, які відповідають вимогам параграфу 170 (с) IRC. Зазначимо, що для пожертв на користь певних типів благодійних організацій встановлено ліміт у 30 % скоригованого валового доходу платника індивідуального прибуткового податку (див. табл. Г.1 Додатка Г).

У цьому разі вирахування стосується як грошових пожертв, так і допомоги в негрошовому вимірі, зокрема: одягу, машин, побутових речей, ювелірних прикрас тощо. Однак проста, на перший погляд, податкова пільга для благодійників має багато нюансів практичного застосування, які детально описані Службою внутрішніх доходів США (далі — СВД) у відповідних інструкціях № 526 [291] і № 561 [292] із застосуванням численних прикладів, а також в Інструкціях із заповнення декларації з індивідуального прибуткового податку (форма № 1040) [253] і Додатка «А» до Декларації 1040, що призначений для розшифрування інформації стосовно використаних платником податкових пільг під час розрахунку оподаткованого доходу [254]. Переконані, що цей підхід СВД США до проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи, коли поясненню підлягають не лише найочевидніші, а й складні для платника з погляду виконання ним податкового обов'язку ситуації, варті для реалізації в Україні.

І хоча в попередньому розділі роботи саме на прикладі США було обґрунтовано наявність кореляції між податковим стимулюванням та активізацією усвідомленої благодійності, спробуємо проаналізувати, наскільки податкові пільги для благодійників — фізичних осіб — у США є затребуваними для донорів, і якими є їх розміри в реальній площині з урахуванням усіх встановлених законодавцем обмежень задля потенційної імплементації найпрогресивніших технік в Україні.

З метою оподаткування індивідуальним прибутковим податком, унаслідок чого виникає право на отримання відповідних податкових пільг, у США передбачено поділ платників на чотири групи відповідно до сімейного статусу та підходу до сплати податку, зокрема [257]:

- неodrужені платники (особи, які не перебувають в офіційно зареєстрованому шлюбі й не можуть претендувати на інший статус);
- подружжя, що сплачує податок за результатами спільної декларації, або вдова (вдівець);
- подружжя, що звітує та сплачує податок окремо один від одного;
- голова домогосподарства (неodrужена станом на останній день податкового року особа, що забезпечує оплату як мінімум половини вартості житла для тих, хто офіційно перебуває на її утриманні).

Кожна група має свої особливості нарахування податку, тому спочатку статус платника, а потім розмір його доходу є визначальними стосовно того, наскільки податкова пільга у формі благодійного вирахування впливатиме на зменшення податкової бази платника і, відповідно, на зменшення розміру належного до сплати податку, створюючи мотиваційний ефект певної поведінки через призму економічних розрахунків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Градація ставок з індивідуального прибуткового податку залежно від статусу, підходу до сплати податку та розміру доходу в США у 2018 р. [324]

Ставка податку, %	Розмір доходу			
	Неodrужені платники	Вдова (вдівець) та подружжя, яке заповнює декларацію:		Голова домогосподарства
		разом	окремо	
10	0–9 525	0–19 050	0–9 525	0–13 600
12	9 526–38 700	19 051–74 400	9 526–38 700	13 601–51 800
22	38 701–82 500	74 401–165 000	38 701–82 500	51 801–82 500
24	82 501–157 500	165 001–315 000	82 501–157 500	82 501–157 500
32	157 501–200 000	315 001–400 000	157 501–200 000	157 501–200 000
35	200 001–500 000	400 001–600 000	200 001–300 000	200 001–500 000
37	500 001 +	600 001 +	300 001 +	500 001 +

Як видно з табл. 2.1, у США діє прогресивна шкала оподаткування, відповідно до якої ставка податку з 2018 р. варіюється у межах 10–37 % оподаткованого доходу платника. Таким чином, заможні платники без використання податкових стимулів мали б сплатити до федерального бюджету в середньому 32–37 % власних доходів у вигляді податку, тому надана законодавцем

можливість законного зниження цієї величини за рахунок податкових пільг, зокрема щодо благодійних пожертв, на нашу думку, є цілком логічним кроком.

Отже, благодійне вирахування належить до так званих постатейних вирахувань, коли для зменшення оподаткованого доходу кожне з них має бути деталізовано платником у відповідній статті (рядку) Додатка А до Декларації за формою № 1040, а дозволений розмір таких вирахувань розраховують у відповідних робочих аркушах. Перелік постатейних вирахувань, наведений на сайті СДВ, крім благодійних пожертв, містить ще 12 видів витрат платника, зокрема: медичні та стоматологічні витрати, додаткові витрати за іпотечним кредитом, витрати на виплату відсотків або використання житла для ведення комерційної діяльності, представницькі витрати, витрати на сплату певних місцевих податків тощо [258].

Платник податку зобов'язаний задекларувати постатейні вирахування, якщо їх сукупний розмір (зокрема щодо благодійності) перевищив суму стандартного вирахування або він не має права на таке вирахування відповідно до норм податкового законодавства [15]. Зокрема, не дозволено використовувати стандартне вирахування таким особам:

- одному з подружжя, що звітує і сплачує податок окремо, якщо інший використовує постатейні вирахування;
- особі, що заповнює декларацію за період, що є меншим 12 місяців;
- особі, що є іноземцем, який протягом року не мав постійного виду на проживання або мав подвійне громадянство. Однак іноземці без постійного виду на проживання, які станом на кінець року перебувають у шлюбі з громадянкою (громадянином) США або з іноземцем, що має постійний вид на проживання, й охочі обрати для себе податковий режим, який призначений для осіб, що мають постійний вид на проживання в США, можуть скористатися стандартним вирахуванням;
- майновим комплексам або довірчим фондам, загальним довірчим фондам або партнерствам (параграф 63(c)(6)(D) IRC) [255].

У цьому контексті можна зробити попередній висновок, що в США законодавець не лише надає можливість, а й спонукає платників реалізовувати своє право на податкові пільги з індивідуального прибуткового податку в максимально допустимому розмірі, що є доволі повчальним моментом для України [21].

Постає логічне запитання, якими є розміри стандартного вирахування — податкової пільги, запровадженої в 1944 р., коли кількість платників індивідуального прибуткового податку сягнула рекордних 2/3 населення США, і яку обраховують залежно від розміру доходу, віку та статусу платника? [278] Цей момент є надзвичайно цікавим, і це зумовлено доволі ризикованими змінами, унесеними в грудні 2017 р. до податкового законодавства (зокрема щодо благодійного вирахування) за ініціативою чинного Президента країни Дональда Трампа — уперше за останні 30 років [327]. У площині податкового стимулювання благодійності експерти оцінюють цю реформу доволі песимістично, обґрунтовуючи свої висновки насамперед радикальним підвищенням розміру стандартного вирахування, а отже, — ліквідацією економічних мотивацій для благодійників розраховувати постатейні вирахування [304].

Деталізуємо цей момент.

До прийняття реформи розмір стандартного вирахування, яке в сукупності складається з базової суми та додаткових вирахувань у випадку сліпоти та для літніх осіб, яким виповнилося 65 і більше років, вибірково коригувався незначним чином у зв'язку з інфляційними коливаннями (див. табл. Г.1 Додатка Г). Наприклад, у 2016 р. підвищення на 50 американських доларів США зазнала пільга лише для голови домогосподарства, тоді як для всіх інших груп її розмір залишився незмінним.

Однак у цілому загальний розмір стандартного вирахування навіть до реформи навряд чи можна назвати номінальною величиною, а тим більше порівняно з Україною; зокрема: майже 8 тис. американських доларів США у 2017 р. для самотніх платників та подружжя, що сплачує податок окремо, а також 11 200 доларів США для голови домогосподарства і практично 14 000 доларів США для подружжя, що спільно звітує і сплачує податок [257]. Саме ці

величини враховано платниками у 2018 р. під час деклараційної компанії для доходів, отриманих у 2017 р. Це, зокрема, пояснює статистику лідерства стандартного вирахування за частотою використання (див. табл. Г.2 Додатка Г), хоча поміж інших причин також озвучуються такі, як простота стандартного вирахування порівняно з постатейними, коли для декларування останніх необхідно ідентифікувати та підтвердити всі понесені протягом року витрати, а також неповне усвідомлення факту, наскільки саме постатейні вирахування можуть зменшити податкові зобов'язання платника [246].

У рамках президентської реформи 2017 р. розмір стандартного вирахування було суттєво збільшено, а саме: до 12 тис. доларів США для самотніх платників та подружжя, що сплачує податок окремо, а також до 18 тис. доларів США для голови домогосподарства і практично 24 тис. доларів США для подружжя, яке спільно звітує і сплачує податок, що у відсотках складає відповідно 50 %, 61 % та 71 % приросту від розмірів вирахування до реформи.

Також встановлена додаткова сума в розмірі 1 300 доларів США для літніх або сліпих осіб та 1 600 для них у випадку самотності [324]. Однак ці пільги платники зможуть використати лише у 2019 р. для доходів, отриманих у 2018 р., а отже, будь-які висновки, як мінімум, робити передчасно, особливо враховуючи відсутність будь-якої статистики та її непоказовість у короткостроковому періоді (до 3 років). А тому аналіз наслідків реформи — перспективний напрям для подальших досліджень.

Узагальнена нами в табл. Г.3 Додатка Г інформація стосовно кількості декларацій, у яких заповнені відповідні пільгові рядки (статті) за 2010–2015 рр., яскраво демонструє, що частку осіб, які декларували постатейні вирахування, оцінюють у середньому 30 % проти 70 % платників, які користувалися стандартним вирахуванням. Зокрема, у 2015 р. за умови похибки в 5 % максимальна кількість декларацій із заповненими постатейними вирахуваннями склала 44 843 580 штуки, тоді як стандартне вирахування задеклароване в 104 135 052 деклараціях платників із загально поданих 150 493 263 декларацій з індивідуального прибуткового податку (рис. 2.2).

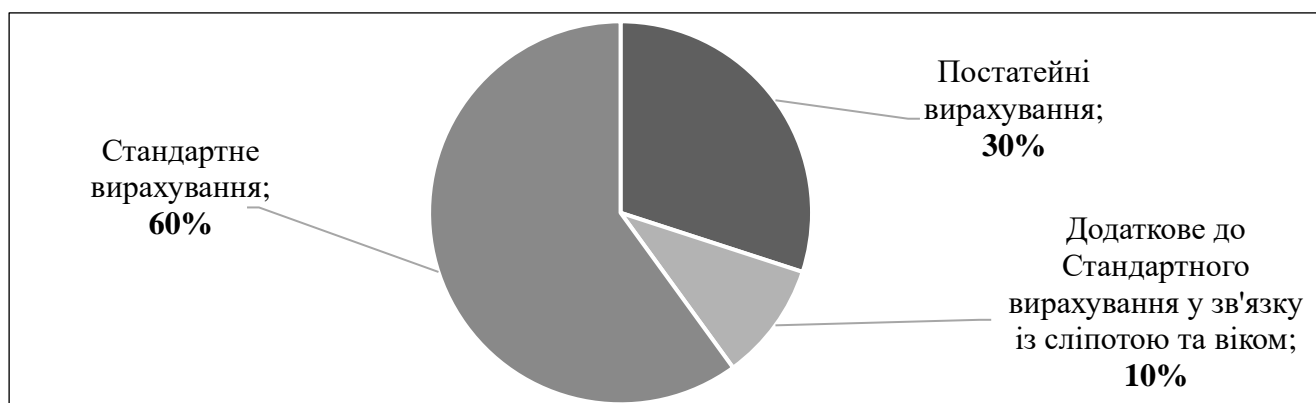


Рис. 2.2. Співвідношення задекларованих форм податкових пільг щодо благодійності з індивідуального прибуткового податку в США, 2015 р. [302]

Як видно з рис. 2.2, дві третини платників у 2015 р. надали перевагу саме стандартному вирахуванню на противагу постатейним. На жаль, актуальні дані за результатами деклараційної компанії щодо доходів, отриманих у 2017 р., на сайті СВД США відсутні, але враховуючи, що така тенденція спостерігалася протягом 2010–2015 рр. (власні розрахунки на основі даних табл. Г.2 Додатка Г), а розмір стандартного вирахування залишався практично незмінним, маємо підстави припустити, що у 2017 р. питома вага тих платників, хто задекларував постатейні вирахування, також склала приблизно 30 %. Однак цікаво, що за такого співвідношення обсяг задекларованих постатейних вирахувань у 2015 р. перевищив загальний обсяг стандартного та додаткового вирахувань. Зокрема, у поданих із постатейними вирахуваннями деклараціях сума вирахувань склала 1 257 437 010 тис. доларів США. Тоді як у поданих із стандартним та додатковим вирахуванням деклараціях дані податкові пільги було задекларовано у розмірі 900 609 447 тис. доларів США (див. табл. Г.4 Додатка Г).

Є передбачуваним і розподіл платників за рівнем доходів, а саме: якщо найбільша кількість декларацій із заявленим стандартним вирахуванням припадає на групу зі скоригованим валовим доходом до 75 тис. доларів США, то щодо постатейних вирахувань масовість декларування спостерігається як раз поміж

представників так званого середнього класу, дохід яких варіюється у межах 75–200 тис. доларів США [21, с. 37–38] (див. рис. Г.3 Додатка Г).

Як видно з рис. Г.3 Додатка Г, представники заможних верств населення активно користуються податковими пільгами саме у вигляді постатейних вирахувань, зокрема щодо благодійності. І було б помилковим вважати, що спадаюча кількість декларацій демонструє і падіння за обсягами задекларованих пільг — цей ефект досягається за рахунок меншої чисельності заможних декларантів. Якраз найвищі групи за доходами демонструють більші значення пільг за меншої кількості поданих декларацій, що є логічним, ураховуючи рівень розшарування населення за доходами (див. рис. Г.4 Додатка Г). Наприклад, платники зі скоригованим валовим доходом понад 10 000 000 тис. доларів США подали лише 17 490 декларацій із постатейними вирахуваннями на суму 73 727 614 тис. доларів США, тоді як особи із доходом 40–50 тис. доларів США у 2 983 529 деклараціях задекларували сумарний розмір таких пільг обсягом 48 716 667 тис. доларів США (див. табл. Г.3 Додатка Г). Тобто в першому випадку в меншій приблизно в 170 разів кількості декларацій вказано майже удвічі більшу суму пільг. А отже, статистика підтверджує теоретичні положення, озвучені нами в першому розділі роботи, що податкові вирахування є доволі спірним видом податкових пільг з погляду їх властивості надавати переваги в оподаткуванні тим верствам населення, які цього не потребують, як соціально незахищені верстви, — важливий висновок для вітчизняних реалій.

У цьому контексті спробуємо оцінити частку благодійних витрат, а відповідно і задекларованих пільг благодійного характеру, у сукупному розмірі постатейних вирахувань залежно від статусу платника (див. табл. Г.5 Додатка Г). Як видно із даних табл. Г.5 Додатка Г, у середньому на благодійність припадає до 18 % від загального розміру дозволених законодавцем постатейних витрат, причому найнижчим є показник у голови домогосподарства — 12 % проти 23 % у подружжя, що спільно звітує та сплачує податок.

Проаналізований нами статистичний масив даних щодо благодійних пожертв у складі постатейних вирахувань дає можливість стверджувати, що побоювання

скептиків податкової реформи в частині радикального зниження масштабів благодійності в США є передчасними. Обґрунтуємо це.

Так, за оцінками Об'єднаного податкового комітету загальний обсяг постатейних вирахувань за результатами деклараційної кампанії щодо доходів, отриманих фізичними особами у 2018 р., може впасти до 95 млрд доларів США, що, безумовно, є надзвичайно вагомою сумою [282]. За результатами економіко-математичного моделювання науковці прогнозують скорочення частки постатейних вирахувань із 30 % до 13 % [281; 304; 326]. Але здійснений нами аналіз свідчить, що, навіть за умови скорочення чисельності тих платників, хто обиратиме постатейні вирахування, розміри благодійних пожертв впадуть дуже незначним чином.

По-перше, у рамках реформи до 2025 р. було призупинено дію так званого «обмеження Піза» — порогового значення залежно від розміру скоригованого валового доходу платника, у разі перевищення якого дозволено для податкового вирахування суму пожертви скорочують. Наприклад, для подружжя, що спільно звітує та сплачує податок із розміром річного доходу 2 млн доларів США, благодійна жертва в розмірі 300 000 доларів США у 2017 р. підпадає під згаданий ліміт, унаслідок чого їх благодійне вирахування для зменшення податкової бази зменшується на 50 586 доларів США (3 % від суми доходів, що перевищує порогове значення Піза для 313 800 доларів США у 2017 р.). Однак у 2018 р. внаслідок скасування обмеження подружжя отримує право на повне врахування 300 000 доларів США в складі благодійного вирахування, заощаджуючи 12 232 долари США у вигляді індивідуального прибуткового податку [220].

По-друге, з 50 % до 60 % було підвищено планку скоригованого валового доходу, відповідно до якої дозволено зареєстрованим належним чином організаціям декларувати благодійну жертву, здійснену в готівковій чи неготівковій формі.

По-третє, невикористані суми пожертв можна переносити на наступні п'ять років [327].

У сукупності такі кроки фактично ліквідують будь-які обмеження стосовно благодійних вирахувань для заможних осіб, які й до реформи були основними декларантами цієї податкової пільги. На нашу думку, з погляду податкової справедливості рішення законодавця є доволі прагматичним, а з позиції наявності чіткого тренду зростання обсягів благодійності від представників найзаможніших прошарків суспільства з'являються підстави говорити про приховані, проте потенційно небезпечні, тенденції: за рахунок дизайну благодійних податкових пільг держава може посилювати розшарування суспільства за доходами [21, с. 38–39].

Благодійні внески фізичних осіб і домогосподарств безпосередньо залежать від наявного особистого доходу, що залишається після сплати податків [213]. Це є особливо актуальним для тих платників, які обирають стандартне вирахування, але має значення і для осіб, що використовують постатейні вирахування. Тому статистика наявного особистого доходу платників напряду корелює з динамікою обсягів благодійних пожертв від користувачів стандартного вирахування в США.

На розмір пожертв тих, хто робить постатейні вирахування, значний вплив чинить Індекс фондового ринку, зокрема, Stock Price Index (S&P 500) — статистичний показник стану фондового ринку, що базується на котируванні певних цінних паперів, оскільки такі домогосподарства володіють активами, на які цей індекс має вплив у частині приросту вартості активу або її втрати [307]. Так, у 2016 р. порівняно з 2015 р. наявний особистий дохід населення збільшився на 3,9 % [280], а S&P 500 зріс на 9,5 %. Це частково пояснює, чому за аналогічний період розмір благодійних пожертв від користувачів постатейних вирахувань збільшився в середньому на 4 %, а від тих, хто обрав стандартне вирахування, — на 3,4 % [239].

Наприкінці XX ст. приватні багатства в США зосередились у вузькому колі найбагатших осіб: більшість прибуткових активів і грошових потоків непропорційно розподілилися серед 0,1 % домогосподарств США. Це приблизно 115 000 домогосподарств із чистою вартістю активів, яка стартує від 20 млн доларів США, які володіють понад 20 % усього багатства домогосподарств, тоді як у 1970-х рр. їх частка складала лише 7 %. Ця елітна група осіб розпоряджається такими ж

статками, як і сукупно 90 % американців нижчих за доходом децильних груп [308]. А 20 найбагатших осіб США володіють статками, що є більшими, аніж статки половини населення країни — 152 млн осіб у 57 млн домогосподарств [210].

Однак ці красномовні статистичні дані все ж таки є неповними, оскільки не враховують доходи, які законно виведені в офшорні юрисдикції та різного роду трасти. А левову частку такого багатства звільняють від оподаткування саме за рахунок благодійного сектору у вигляді супер-пожертв, заснування й забезпечення функціонування приватних фондаций та іменних фондів донорів. Так, здійснення супер-пожертв — подарунків на суму понад 100 млн доларів США — стало свого роду мейнстрімом останніх років, коли, наприклад, менеджер хедж-фонду Дж. Паулсон подарував 400 млн доларів США Гарвардському Університету, а засновник бренду «Найк» Філ Найт — 400 млн доларів США Стенфордському Університету [209, с. 8]. У 2017 р. супер-пожертви були оцінені в 1,495 млрд доларів США. І хоча стосовно показника 2015 р. (2,85 млрд доларів США) відбулося зменшення обсягів супер-пожертв на 47,5 %, саме такий вид подарунків демонстрував стійкий приріст у період 2014–2016 рр. (8 %), перевищивши темпи зростання загального розміру пожертв (6,8 %) [239, с. 91].

Менше уваги приділяють зростанню обсягів пожертв на користь приватних фондаций, хоча й наявний стабільний висхідний тренд — у 2017 р. благодійність на користь приватних фондаций склала 11 % від загального обсягу переданих на благодійність пожертв (див. рис. Г.2 Додатка Г). Так, за період 2004–2014 рр. кількість приватних фондаций збільшилася на 28 %, а розміри активів, якими оперують такі установи, за аналогічний період зросли на 35 %, демонструючи стабільний щорічний приріст у 4 %. У 2015 р. загальна кількість приватних фондаций склала 86 203 установи з активами в розмірі 890 млрд доларів США [229]. Як видно з рис. Г.5 Додатка Г, у 2017 р. обсяги пожертв фондациям порівняно із 2016 р. зросли на 15,5 % та склали 45,89 млрд доларів США переважно у вигляді супер-пожертв [240]. І коли одні науковці оцінюють цей тренд як прояв щедрот, то інші розглядають його як продуману стратегію податкового планування, особливо в частині подарунків дорогої власності, як-от земля або твори мистецтва. Це не

лише зменшує значні податкові зобов'язання їхнього власника, проте дає право на отримання благодійного податкового вирахування. Також, як правило, такі об'єкти з часом лише зростають у ціні, унаслідок чого благодійник декларує податкову пільгу за подарунок, який раніше був придбаний ним за набагато скромнішу суму [209, с. 26; 208, с. 103–129]. У цьому контексті стає зрозумілим факт, чому заможні особи під час здійснення благодійних пожертв віддають перевагу сферам культури та мистецтва, а не церковним установам.

Отже, доки на державному рівні не встановлять суворих вимог щодо управління фундаціями в частині бенефіціарів їх діяльності із одночасною обов'язковою деталізацією джерел та інвесторів фінансування фундацій, зберігаються підстави використовувати благодійність для особистого збагачення — як за рахунок податкових пільг щодо пожертв на користь фундацій, так і шляхом диригування їхньою благодійною діяльністю.

Ще більшими темпами відбувається приріст іменних фондів-донорів (розмір їхніх активів збільшується щорічно на 13 % [320]), яким властива вся вище озвучена проблематика.

Паралельно спостерігається повільне, але неухильне зменшення частки благодійників з низькими та середніми доходами — як індикатор зростаючої економічної нерівності на тлі підтримки саме заможних благодійників інструментарієм оподаткування. Фактично, протягом останнього десятиріччя благодійні вирахування стабільно зростали тільки для представників верхнього десятивідсоткового децилю розподілу населення за доходами.

Відповідно до даних IRC, у період 2003–2013 рр. скореговані на інфляцію постатейні благодійні вирахування для домогосподарств із рівнем доходу понад 100 тис. доларів США зростали відповідно до такої тенденції: що більше дохід, то більший приріст у благодійному вирахуванні. У сукупності приріст розміру благодійних вирахувань для таких домогосподарств у розрізі десяти років склав 40 % (див. рис. Г.6 Додатка Г). Зображені на рис. Г.6 Додатка Г узагальнені зміни в розмірах благодійного податкового вирахування для платників індивідуального прибуткового податку в США в розрізі доходних груп за десять років (2003–

2013 рр.) свідчать, що в осіб із доходом до 100 тис. доларів США не лише не відбулося зростання отриманих обсягів податкових пільг, а навпаки, результатний показник є від'ємним. Наприклад, у донорів із доходом 20–25 тис. доларів США за десять років благодійне податкове вирахування скоротилося на 57 %, а для осіб, річний дохід яких становить 30–35 тис. доларів США, — на 46 %. Сукупне скорочення для всіх декларантів із доходом менше 100 тис. доларів США склало 34 %. Тоді як у цей самий десятирічний період для представників найбагатшого прошарку суспільства нарощування обсягів отриманих податкових пільг (можливо, за рахунок супер-пожертв у власні приватні фундації) досягло аж 104 %.

Переконані, що в близькому майбутньому зазначені тенденції лише посилюватимуться, особливо у світлі останньої реформи, ініційованою Дональдом Трампом. Відповідно, благодійність усе більше набуватиме характеру діяльності для представників найзаможніших прошарків суспільства, а отже, є ризик, що БО впадуть у залежність від незначної за чисельністю групи донорів.

І хоча діяльність представників громадянського суспільства є насправді суспільно значущою, без адекватних змін щодо відкритості, прозорості та підзвітності донорів благодійний сектор може стати територією для обраних, обслуговуючи винятково їхні інтереси. Це є тривожними сигналами для уряду, який декларує демократичні принципи та всезагальний добробут. Установлення завідомо лояльних до заможних осіб податкових пільг не лише нівелює принципи справедливості в оподаткуванні, а й підриває фундаментальні основи функціонування країни в частині рівних можливостей, людських прав і свобод.

На нашу думку, система податкового стимулювання благодійної активності фізичних осіб у США має бути реформована таким чином, щоб філантропія продукувала позитивні імпульси від суспільної взаємодії, а не слугувала одним із інструментів у стратегії податкового планування заможних осіб з метою зменшення суми, належної до сплати податків, перетворюючи БО в ручні установи, що обслуговують інтереси своїх донорів.

Щодо благодійності юридичних осіб США, то вона має доволі скромну секторальну частку — лише 5 %, або 22,7 млрд доларів США, що складає 0,9 %

їхнього прибутку до оподаткування. І цей показник уже враховує пожертви бенефіціарам від корпоративних фондів, які повністю сформовані за рахунок відповідних внесків юридичних осіб (рис. 2.3).

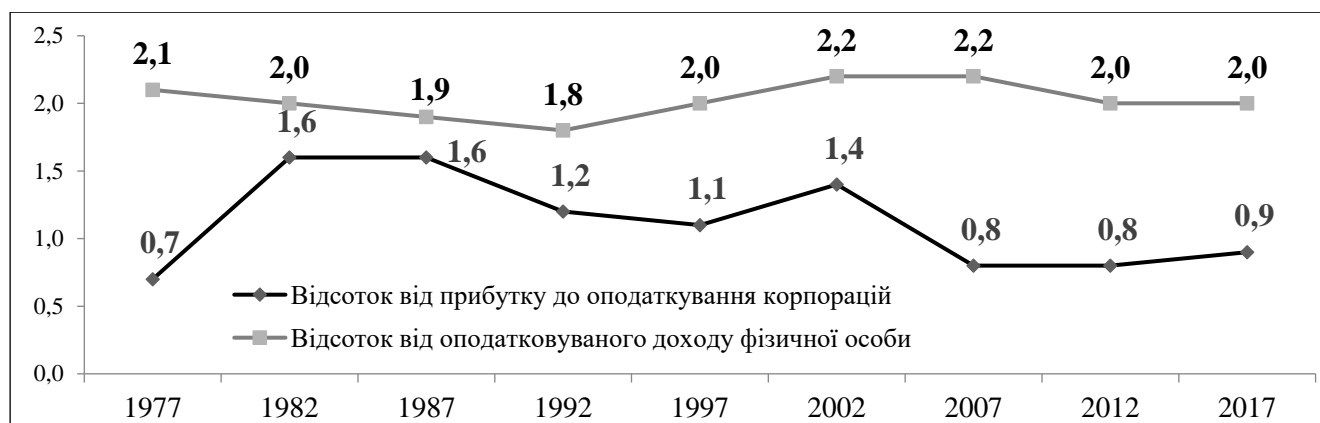


Рис. 2.3. Обсяг пожертв як відсоток від оподаткованого доходу (прибутку) благодійників США протягом 1977–2017 рр. у поточних цінах (%) [240]

Як видно з рис. 2.3, пожертви від юридичних осіб демонструють тенденцію часткового збільшення за обсягами, що відбувається з 2015 р., коли відсоткове вираження благодійності як частка від прибутку до оподаткування корпорацій зросла з 0,8 % до 0,9 %. Проте все ж таки питома вага корпорацій залишається меншою порівняно з 1980-ми роками, коли відсоток до оподаткування досягав середніх значень 1,6 % та навіть 2,0 % у 1986 р., а також коли він програє у співставленні з майже стабільними 2 % від оподаткованого доходу платників індивідуального прибуткового податку.

Щодо податкових пільг, то пожертва не може перевищувати 10 % річного оподаткованого прибутку компанії, який розраховують до відрахування в благодійну організацію та без урахування чистих операційних збитків попередніх податкових років. У цьому разі корпоративне благодійне пожертвування вираховується лише в тому випадку, якщо воно було здійснене до неприбуткової організації з наданим службою внутрішніх доходів США чинним кваліфікаційним статусом. Цей статус підтверджує, що мета діяльності організації відповідає

вимогам параграфу 501 (с) IRC і стосується релігії, милосердя, освіти, науки, літератури, запобігання жорстокості тощо [255].

У США кількість благодійних організацій, які мають підтверджений кваліфікаційний неприбутковий статус, становить 1 286 181 [240] (див. рис. Г.7 Додатка Г). Відповідно, приватні пожертви до таких організацій за дотримання всіх інших умов підпадають під установлені законодавцем податкові пільги — податкові вирахування для фізичних і юридичних осіб. Динаміка кількості благодійних організацій, що звільнені від оподаткування відповідно до норм параграфу 501(с)(3) Податкового кодексу країни, зображена на рис. Г.7 Додатка Г, відображає їх приріст на 4 % у 2017 р. порівняно з 2016 р. — до 1,29 млн установ. Різке скорочення їх кількості у 2011 р. порівняно з 2010 р. пояснюється відповідними законодавчими змінами, внесеними до Закону про пенсійне забезпечення 2006 р., згідно з якими всі неприбуткові організації (релігійні — також) з 2007 р. зобов'язані заповнювати податкові декларації. У 2011 р. понад 200 тис. благодійних організацій втратили свій пільговий статус звільнених від оподаткування організацій відповідно до параграфу 501(с)(3) Податкового кодексу країни, оскільки не дотримали цих вимог протягом перехідного, трирічного періоду [286].

Загалом кількість благодійних організацій варіюється з року в рік: за 10 років (2007–2017 рр.) середній коефіцієнт зростання їх чисельності склав 1,9 %, проте якщо не брати до уваги 2011 р., то він зростатиме до 3,7 % [240].

Додамо, що на адресу корпорацій постійно лунає критика щодо використання ними благодійності як інструменту політичного впливу та лобізму [289]. Ми припускаємо таку можливість, але, ураховуючи доволі незначну секторальну частку корпорацій у загальному обсязі благодійних пожертв, традицій, корпоративних стандартів та іміджевої складової в здійсненні благодійної діяльності, вважаємо, що масштаби таких звинувачень можуть бути дещо перебільшеними на противагу реальним діям фізичних осіб, благодійність яких поки що не є предметом настільки запеклої дискусії. З іншого боку не слід ігнорувати і факт, на якому справедливо роблять акцент автори «Економіксу» Кемпбелл Р. Макконнелл (Campbell R. McConnell) і Стенлі Л. Брю (Stanley L. Brue), що «навіть без глибоких міркувань

зрозуміло, що між “здоровою економікою” і “правильною політикою” може бути значне розходження ... звичайну політику будують на припущенні, що політики найактивніше підтримують ті програми та засоби, які роблять їхні шанси на обрання або переобрання максимальними» [95, с. 688]. Тому найкращим варіантом запобігання появі потенційних шансів для зловживання благодійними жертвами вважаємо наявність ретельного перехресного контролю за діяльністю кожної зацікавленої сторони, зокрема держави, благодійників і бенефіціарів жертв, а також аналітичне спостереження з боку засобів масової інформації та громадськості.

Як позитивний факт оцінюємо такий стан справ у США, що інформація, яка так чи інакше пов'язана з благодійністю в США, є відкритою та доступною для будь-якого користувача. Переконані, що за таких умов маніпуляції з жертвами здійснити набагато складніше, аніж в Україні, де розгорнуту статистику не лише не оприлюднюють, а й не ведуть у порівняних показниках для всіх без винятку учасників благодійного сектору, що унеможливує проведення якісної аналітичної роботи для об'єктивної оцінки цього сегмента.

Отже, попри факти явища лобізму інтересів заможних осіб, яке може приховувати доволі небезпечні тенденції для розвитку благодійного сектору в цілому, виокремлення успішно апробованих у США підходів у межах прагматичної системи податкового стимулювання благодійності дає змогу сформулювати висновки щодо фрагментарної імплементації окремих її елементів в Україні для вирішення проблематики, причиною виникнення якої є фактори саме національного походження, зокрема специфіка податкової системи України та менталітет платників податків, а також відмовитися від повторення допущених законодавцем США помилок.

2.2. Оцінка дизайну та варіативності благодійних податкових пільг у Канаді

Благодійність є важливою частиною суспільного життя в Канаді: її історія розпочалася із започаткуванням перших європейських поселень, а сьогодні

благодійний сектор забезпечує приблизно 8 % ВВП країни [171; 184]. Особливістю канадського благодійного сектору є джерела його фінансування — понад 50 % від сукупного розміру доходу благодійні організації отримують від держави (рис. 2.4) [267, с. 26–27].

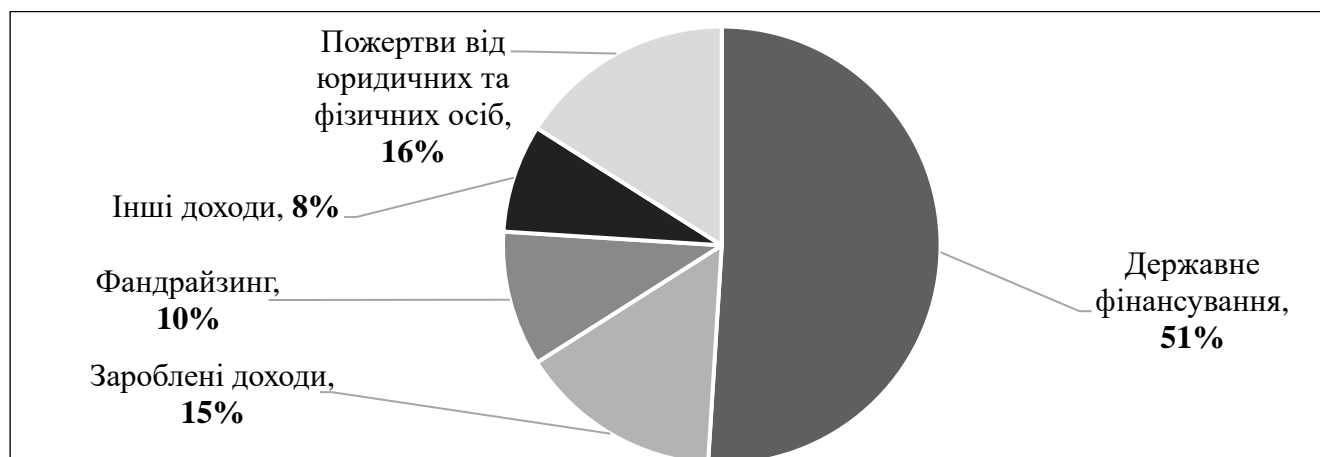


Рис. 2.4. Джерела доходів благодійних організацій у Канаді у 2015 р. [321, с. 32]

Як видно з рис. 2.4, у 2015 р. в структурі доходів благодійних організацій частка державної підтримки склала 51 %, тоді як приватні пожертви від юридичних і фізичних осіб — лише 16 %, майже зрівнявшись із розміром зароблених такими благодійними організаціями власних доходів. У цьому разі ступінь фінансової залежності від уряду варіюється за типами БО: наприклад, на освітні та пов'язані з охороною здоров'я благодійні установи припадає до 90 % усіх державних трансфертів, тоді як БО, що оперують у сфері надання соціальних послуг, або релігійні установи отримують менше 10 % такого фінансування [321, с. 2].

Представники канадської юридичної фірми Blumberg Segal LLP, яка спеціалізується на благодійному секторі, у 2015 р. оцінили доходи благодійних організацій у 251 млрд канадських доларів, із яких фінансування держави склало: 6,8 млрд канадських доларів з федерального бюджету; 152,6 млрд — із провінційних бюджетів; 9,1 млрд канадських доларів з муніципальних бюджетів

[177]. Саме такий значний рівень прямого державного фінансування благодійного сектору вирізняє Канаду з-поміж інших країн світу [244, с. 1].

На тлі зазначеного вище рівень приватних пожертв може здатися доволі скромним, проте такий висновок є необ'єктивним (рис. 2.5).

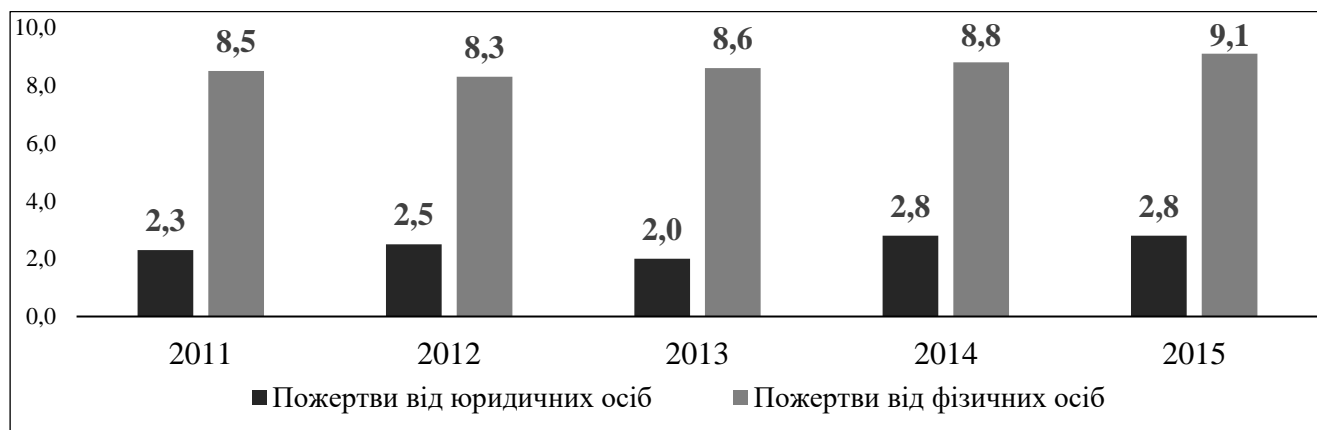


Рис. 2.5. Динаміка благодійних пожертв від юридичних і фізичних осіб у Канаді у 2011–2015 рр., млрд канадських доларів [194; 193; 335]

Як видно з рис. 2.5, у цілому тренд благодійної активності приватних донорів Канади зростає за безумовного лідерства донорів — фізичних осіб, надходження у вигляді пожертв від яких у 2015 р. зрівнялися з коштами на благодійність, виділених усіма муніципальними бюджетами Канади, і склали 9,1 млрд канадських доларів, утричі перевищивши обсяг пожертв, наданий юридичними особами.

Проаналізуємо, наскільки стимулюючий характер мають податкові пільги для платників індивідуального прибуткового податку, бо загальний рівень оподаткування їхніх доходів унаслідок особливостей конструкції податку є в рази більшим, ніж в Україні. У Канаді діє єдина прогресивна шкала для федерального рівня і диференційована шкала — для кожної окремої провінції чи території. Цікаво, що провінційна шкала податку в розрізі провінцій є унікальною, через що дохід платника на рівні територій оподатковується абсолютно по-різному.

Унаслідок такого підходу сукупна федерально-провінційна ставка оподаткування, наприклад, для доходів, що є вищими за 150 тис. канадських доларів і 205 842 канадських доларів у платників, які проживають у провінції Нова

Шотландія, складатиме 50 % і 54 % відповідно, що, на нашу думку, є радикально високою величиною (див. табл. Д.1 Додатка Д).

З іншого боку загальний перелік податкових пільг для фізичних осіб у Канаді, що дає змогу зменшити розмір належного до сплати податку, вражає своєю різноплановістю — приблизно 90 позицій, які мають як соціальний характер (пенсійні заощадження, витрати на всиновлення та оплату вихователя для утриманців тощо), так й інвестиційну спрямованість (вирахування щодо отримання консультацій і послуг з підрахунку інвестиційного доходу або для відшкодування завданих збитків тощо) [163].

Зазначимо, що податкову систему Канади вважають доволі складною та заплутаною як через фізичний обсяг податкового законодавства, так і через внесення щорічних змін до нього. Наприклад, тільки методичні рекомендації щодо підготовки декларації з індивідуального прибуткового податку за 2017 р. «Preparing your Income Tax Returns – 2018 Edition for 2017 returns» викладені на 1200 сторінках [131], а отже, очевидно, що заповнення такої декларації з урахуванням усіх податкових пільг є доволі непростим завданням, що ми вважаємо дещо нераціональним з огляду на те, що значну частину інформації щодо доходів платника податкові органи можуть отримати самостійно з різнопланових баз даних, а тому доцільно, щоб такі рядки заповнювалися автоматично в персональному кабінеті платника, аби він вводив тільки унікальну інформацію.

Деталізуємо особливості благодійного податкового кредиту для фізичних осіб, становлення якого в Канаді відбувалося в кілька етапів — їх аналіз є важливим з позиції розкриття особливостей перетворення податкового вирахування в податковий кредит у 1988 р., оскільки це наклало певний відбиток на його сучасний дизайн.

Так, при впровадженні індивідуального прибуткового податку в 1917 р. було закріплене обмежене податкове вирахування для сум, що були сплачені платниками на адресу визначених законодавцем Патріотичних фондів і фондів Канадського Червоного Хреста, яке було скасоване вже в 1920 р. [249]. Наступною спробою законодавця стало затвердження більш широких лімітів податкового

вирахування в 1930 р. — до 10 % розміру чистого оподаткованого доходу платника щодо пожертв, сплачених на користь відповідних благодійних організацій [249].

У цьому вигляді, але із збільшеним розміром (20 % від доходу платника) вирахування було чинним до 1987 р., коли було замінено податковим кредитом на невідшкодувальній основі. Дослідники зазначають, що запровадження вирахування «було зроблено федеральним урядом з метою набуття іміджу допомоги нужденним, але без реального покладання на себе будь-яких зобов'язань, які в той час були винятковою компетенцією провінційної влади» [273]. І хоча висловлена оцінка може містити певний суб'єктивізм, подальший аналіз підтвердить тезу про скоріше більш прагматичний, аніж моральний орієнтир уряду цієї країни під час формування системи податкового стимулювання благодійності, унаслідок чого, незалежно від форм податкових пільг, максимальну вигоду отримують представники найвищих дохідних груп.

У 1970–1980 рр. розпочалася бурхлива полеміка канадських теоретиків податкової науки стосовно регресивного характеру благодійного податкового вирахування для заможних донорів, а відповідно — наявності фактів несправедливості стосовно тих благодійників, доходи яких є незначними [212, с. 279; 279; 351, с. 41–42]. У відповідь влада відреагувала заявою, що в разі якщо справедливість є єдиним критерієм у цьому питанні, то вона готова запропонувати систему кредитів для благодійних пожертв, коли значення матиме лише розмір такої пожертви, а не дохід благодійника [217]. Відповідно до Закону про прибутковий податок були внесені норми щодо зміни форми податкової пільги з вирахування на безвідшкодувальний кредит, що набули чинності в 1988 р. Однак замість запровадження хоча б пласкої шкали кредиту уряд ввів дворівневу шкалу, відповідно до якої благодійні пожертви менші, ніж 250 канадських доларів урахувалися за нижчою податковою ставкою, а сума перевищення — за вищою [248].

Причину вибору дворівневої шкали не було обґрунтовано належним чином, але в заяві уряд задекларував наміри «забезпечення суттєвих податкових стимулів

для підтримки благодійної діяльності» [354, с. 32]. Згідно з розрахунками, що супроводжували «Білу книгу» реформи, додаткові втрачені доходи уряду у вигляді несплачених податків оцінювалися приблизно у 80 млн канадських доларів, тоді як сукупний рівень податкових втрат бюджету через надання благодійного податкового кредиту на тлі активізації активності донорів усіх дохідних груп мав би скласти 900 млн канадських доларів у 1998 р. [318, с. 10].

Однак і після 10 років з моменту зміни форми благодійної податкової пільги на податковий кредит благодійні внески незаможних платників залишилися доволі скромними, складаючи в середньому приблизно 200 канадських доларів (див. табл. Д.2 Додатка Д). Відповідно, ставка федерального податкового кредиту розраховувалася для таких благодійників за мінімальною школою — 17 %, унаслідок чого у 1996 р. середній розмір податкового кредиту для особи із доходом до 10 тис. канадських доларів складав 33 канадські долари. Тоді як щедрі внески заможних донорів (у середньому 11 165 канадські долари) з метою визначення суми податкового кредиту підпадали під максимальну ставку — 29 %, відповідно середній розмір благодійного кредиту складав 3 123,85 канадського долара.

Як видно з табл. Д.3 Додатка Д, податковий кредит порівняно з вирахуванням виявився більш фінансово привабливим для благодійників із доходом 10–30 тис. канадських доларів і менш вигідним для донорів із доходом 60–100 тис. канадських доларів. Тоді як на декларантів із річним доходом менше 10 тис. канадських доларів реформа майже не справила впливу, а для дохідних груп 30–60 тис. та понад 100 тис. канадських доларів відмінності між кредитом і вирахуванням практично жодним чином не проявилися. Це пов'язано з тим, що кредит є невідшкодувальним, а тому відсутність зобов'язань зі сплати податку у тих, хто отримував менше 10 тис. канадських доларів на рік, автоматично дорівнювала і дорівнює зараз втраті права на декларування кредиту взагалі, навіть за умови здійснення пожертв. А середня ефективна ставка з благодійного податкового кредиту для дохідних груп 30–60 тис. та понад 100 тис. канадських доларів зрівнялася із звичайною ставкою з індивідуального прибуткового податку.

У сукупності це демонструє факт, що дворівневий благодійний податковий кредит, як і було заявлено урядом, має стимулюючий характер, який, однак, проявляється переважно для заможних донорів, а розмір податкової пільги продовжує залежати від рівня доходу благодійника, що було властиве вирахуванню і саме чого намагалися уникнути внаслідок реформи [217, с. 17]. Один із дослідників цієї проблематики назвав таке явище «вирахуванням, що замасковане під кредит» [181], а канадський професор права Д. Дафф (David Duff) охарактеризував наслідки реформи як такі, що «фактично зменшили федеральну підтримку благодійності» [217, с. 18].

Сьогодні зміст пільги є аналогічним тому, що був закладений законодавцем під час її впровадження у 1987 р.: право на декларування благодійного податкового кредиту одночасно на федеральному рівні та рівні провінції (території) виникає в платника — фізичної особи за умови здійснення пожертв у готівковому та речовому вигляді на користь дозволених законодавством відповідних типів благодійних організацій щодо сум, внесених у звітному році, та тих пожертв, які були здійснені в будь-якому з попередніх п'яти років і не були заявлені раніше, якщо їх розмір не перевищує 75 % чистого річного доходу [232]. Однак ставки та ліміти є іншими: порогова сума складає 200 канадських доларів, а ставки на федеральному рівні становлять 15 % та 29 % відповідно. На рівні провінцій діє власна шкала ставок для розрахунку кредиту, найвищу з яких застосовують у Квебеку — 20 % і 24 %, а найнижча в Нунавуті — 4 % й 11,5 % відповідно [192] (див. табл. Д.4 Додатка Д).

Отже, сукупний розмір пільги складається із суми федерального та провінційного податкового благодійного кредиту, а пожертви, які перевищують розмір 75 % чистого річного доходу платника (100 % річного доходу платника в рік його смерті), можуть бути враховані впродовж наступних п'яти років. Таким чином, право на отримання пільги у звітному році не втрачається, що є доволі позитивним моментом. Також одному з подружжя для отримання податкової пільги дозволено декларувати пожертви, зроблені іншим з подружжя, у випадку, якщо він для цілей благодійного податкового кредиту досягнув ліміту за доходом,

і також протягом п'яти років [216]. Однак це певним чином викривлює статистику благодійної діяльності, оскільки звітністю не передбачено виокремлення річних сум пожертв і сум, що перенесені з минулих періодів, а отже, будь-який приріст благодійної активності може бути наслідком попередніх років, а не таким, що активізувався у звітному році. У 2015 р. благодійний податковий кредит задекларувало приблизно 5,6 млн платників індивідуального прибуткового податку [301, с. 80].

Цікаво, що з 2016 р. було введено ще одну верхню порогову ставку в розмірі 33 % для осіб із доходом понад 200 тис. канадських доларів (202 800 — у 2017 р.), хоча в цілому порогові значення ставок можна скоріше назвати фіксованими, аніж такими, що тяжіють до перманентних змін у розрізі років [165]. І якщо відносно малих сум пожертв різниця між ставками у 29 % та 33 % є некритичною, то щодо великих пожертв дельта податкового кредиту для пересічних і заможних платників може складати сотні, а то й десятки канадських доларів (див. табл. Д.5 Додатка Д).

Цей крок важко оцінити однозначно, оскільки він може бути виправданий логікою стимулювання розмірів пожертв від благодійників для отримання податкового благодійного кредиту за максимальною ставкою. З іншого боку, є підстави вести мову про загальну лояльність уряду країни до заможних благодійників, що, однак, маскується за рахунок гучних заяв про наміри забезпечення максимальної справедливості під час податкового стимулювання благодійної діяльності.

Дії з підтримки інструментами оподаткування саме заможних донорів можуть виражатися і в інших прихованих формах, яскравим прикладом чого є особливості розрахунку благодійного податкового кредиту за умови пожертви капітального майна — майна, що амортизується, та будь-якого майна, яке в разі продажу приводить до зростання або втрати капіталу, зокрема: котеджі; цінні папери (акції, облігації та папери довірчих фондів); земля, будівлі та обладнання, яке використовують у бізнесі або здають в оренду [237].

По-перше, для таких пожертв у Канаді застосовують підвищене порогове обмеження. Так, у випадку із жертвою капітального майна до стандартної

граничної суми в розмірі 75 % чистого річного доходу платника дозволено також додавати 25 % від суми річних амортизаційних відрахувань щодо об'єкту капітального майна, який був подарований, та доходів/збитків, що виникають у зв'язку з такою передачею, але в сукупності задекларований благодійний податковий кредит не може перевищувати 100 % чистого річного доходу благодійника. Відповідні суми щодо подарунків у вигляді капітального майна вказують у рядку 340 Додатка 9 до Декларації про доходи та пільги за формою Т1, а загальна сума дозволеного податкового благодійного кредиту — у рядку 349 Додатка 9.

Цікаво, що для подарунків-пожертв у вигляді культурних об'єктів, які мають надзвичайну цінність і національне значення, та екологічно вразливих територій також відсутнє 75 % обмеження за доходом благодійника, а для останніх право на використання пільги зберігається не на п'ять, а на десять років [232].

По-друге, у кілька етапів було остаточно звільнено від оподаткування дохід від приросту капіталу на подарунки у вигляді капітальних об'єктів, хоча ці кроки законодавця негативно оцінюють представники податкової науки [168; 217; 262], а вчений Р. Гуді (Richard Goode) прямо заявляв, що такий підхід може призводити до «свідомого завищення донорами вартості подарунку в змові з інституціями-реципієнтами» [241].

Нагадаємо, що приріст ринкової вартості капіталу — це подорожчання вартості активів, за яку вони були придбані; з метою оподаткування його (приріст) визначають як різницю між чистими надходженнями від продажу активів або прибуток від продажу інвестиції чи майна з коригуванням відповідно до ринкових коливань, індексування на інфляцію або переоцінку з урахуванням амортизації. Відповідно до визначення доходу Хейга-Сімонса (Р. Хейг (Robert M. Haig) і Г. Сімонс (Henry C. Simons) — американські економісти), дохід — це грошова вартість чистого збільшення можливостей індивіда споживати протягом певного періоду, що складається із суми, фактично спожитої впродовж цього періоду, плюс чисте збільшення добробуту [88]. Тому неоподаткування приросту ринкової вартості капіталу можна оцінювати як упереджене ставлення в контексті принципу

горизонтальної справедливості, відповідно до якого особи з однаковими ресурсами мають платити однакові податки. Оскільки приріст ринкової вартості капіталу — це дохід, то звільнення його від оподаткування незаслужено ставить особу із трудовими доходами в гірше становище порівняно з тим, хто одержує аналогічну суму доходу від приросту ринкової вартості капіталу. Це порушує і принцип вертикальної рівності, коли платники податків з різною платоспроможністю мають сплачувати різні за обсягом суми відповідно до рівня їхніх граничних доходів. Отже, попри функціонування різних моделей активізації благодійності інструментарієм оподаткування в США та Канаді, спостерігаємо аналогічне надання під час оформлення дизайну податкових пільг урядом переваг заможним прошаркам населення, що ми не можемо оцінити з позитивної точки зору.

Для юридичних осіб система податкового стимулювання благодійності є подібною до такої ж системи для фізичних осіб, тільки представлена у формі вирахування: з метою отримання пільги корпорації мають право декларувати подарунки в розмірі до 75 % чистого річного оподаткованого доходу з правом перенесення на п'ять років (десять років для екологічно вразливих територій). У 2015 р. благодійним податковим вирахуванням скористалися 91 650 корпорацій [301, с. 88].

Дзеркальним є і підхід до пожертв юридичними особами подарунків у вигляді капітального майна, що, на нашу думку, опосередковано можна назвати причиною стабільного зростання обсягів благодійності від цієї категорії донорів (див. табл. Д.6 Додатка Д). Як видно з табл. Д.6 Додатка Д, за 2011–2015 рр., згідно з оприлюдненою інформацією, приріст благодійних пожертв і подарунків від юридичних осіб склав майже 22 %, а фактично обсяг може бути більшим через приховану частку конфіденційних даних.

Проблема стала настільки значною, що її окремо висвітлили у звіті Міністерства фінансів Канади, присвяченому прогнозу втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг та оцінці їхнього впливу на функціонування податкової системи країни в контексті використання благодійного податкового кредиту/вирахування як методу приховування доходів від оподаткування. Цей

аналіз надзвичайно цікавий з погляду отримання відповіді на запитання, чи є виправданим для реалізації підхід законодавця для стимулювання розвитку благодійності, якщо він здатний провокувати, зокрема, супутні вельми небажані наслідки?

Йдеться про конкретний тип благодійної пожертви — цінні папери, що вільно продаються (котируються) на біржі, звільнення від оподаткування яких податком на приріст капіталу розпочалося в 1997 р. шляхом скорочення ставки, а повного звільнення було досягнуто у 2006 р. Однак на їх прикладі можна цілому сформулювати відповідь на питання — наскільки допустимі такі приклади податкового стимулювання благодійності з погляду податкової справедливості та ефективності?

Основною метою податкового стимулювання благодійності вважають зменшення оподаткованої вартості пожертви, яку можна визначити як суму втраченого потенційного споживання в разі пожертви в один долар [207, с. 34–62]. Як було обґрунтовано в попередньому розділі роботи, у середньому цінову еластичність благодійних пожертв оцінюють як $-1,1$, тобто якщо оподатковувана вартість пожертви зменшується на 10 %, то слід очікувати приросту благодійних пожертв у розмірі приблизно 11 %. Однак повне звільнення від оподаткування доходів від приросту капіталу за умови пожертви цінних паперів ефективніше знижує оподатковувану вартість подарунку і, відповідно, є підстави вважати, що донорська активність у відповідь зростатиме більш жваво, збільшуючи реальні доходи благодійників. Цей аспект був помічений американськими вченими Д. Ітоном та М. Малкменом (David Eaton and Martin Milkman) [219], які у 2004 р. переконливо довели, що цей факт є підґрунтям того, що за умови наявності вибору форми пожертви (гроші чи цінні папери) донор надаватиме перевагу пожертві саме у вигляді цінних паперів, ніж у грошовій формі доти, доки такі папери будуть у нього в наявності.

Канада — це країна, практичний досвід якої підтверджує висновки дослідників: після звільнення від оподаткування доходу від приросту капіталу у 2006 р. для цінних паперів (далі — ЦП), що продають на ринку, і які були передані

на благодійність, темпи зростання зазначеної форми пожертв значно перевищують інші форми благодійних подарунків, навіть у період рецесії 2008–2009 рр. Більше того, майже відразу після звільнення доходів від приросту капіталу від оподаткування значним чином зросла як кількість донорів цінних паперів, так і вартісний обсяг таких пожертв — як для нових донорів, так і для тих, хто до реформи надавав перевагу грошовим формам допомоги.

Деталізуємо це на рис. Д.1 Додатка Д, на якому продемонстровано динаміку співвідношення загальних обсягів пожертв та пожертв у вигляді ЦП, а також зміни в кількості донорів-фізичних осіб у 2001–2015 рр. на основі даних їхніх декларацій. Як видно, сукупна вартість пожертв до 2007 р. мала стійку тенденцію до зростання — від 7,47 млрд канадських доларів у 2001 р. до 9,48 млрд у 2007 р., однак після різкого обвалу у 2009 р. прирости обсягів благодійної допомоги уповільнились, забезпечивши лише 9,71 млрд канадських доларів у 2015 р. Також приблизно на 300 тис. осіб скоротилась і кількість благодійників порівняно з піковою чисельністю в 5,91 млн донорів у 2008 р. Пожертви у вигляді цінних паперів порівняно із сукупною кількістю пожертв мають дещо скромний вигляд, проте цікавою є саме динаміка зростання такої форми подарунків, а саме: у 2001–2007 рр. вартість подарованих на благодійність ЦП збільшилася з 144 млн канадських доларів до 643 млн канадських доларів відповідно. І, незважаючи на зменшення обсягів майже удвічі у 2008 р., уже у 2014 р. сукупна вартість подарованих цінних паперів склала 822 млн канадських доларів, забезпечивши собі зростання частки в сукупному обсязі пожертв протягом 2001–2015 рр. з 1,9 % до 6,7 %.

У табл. Д.7 Додатка Д відображено середньорічні темпи зростання обсягів задекларованих пожертв і пожертв у вигляді цінних паперів: якщо в першому випадку між 2001–2015 рр. приріст у середньому складав 2,4 % річних темпів, то обсяги дарування ЦП зростали в шість разів швидше, забезпечивши збільшення частки цього типу пожертв у сукупному пакеті подарунків на благодійність.

У такому контексті цікаво проаналізувати розподіл благодійників на тих, хто жертвував цінні папери до запровадження звільнення від оподаткування доходу на

приріст капіталу, і тих, хто активізував благодійну активність безпосередньо після 2006 р. У цілому за період 2001–2015 рр. на благодійність було передано ЦП на суму 6,06 млрд канадських доларів; однак саме у 2006 р. частка нових донорів сягнула 66 %, тоді як з 2008 р. більшість донорів цінних паперів є такими, що вже робили пожертви такого виду [301, с. 293].

Сортування пожертв за середнім та медіанним значенням для донорів, що практикують подарунки у вигляді цінних паперів уперше або на постійній основі, у періоді до та після 2006 р., здійснене в табл. Д.8 Додатка Д, демонструє, що постійні донори ЦП у цілому жертвують більше — як у вигляді ЦП, так і за іншими типами пожертв. Зокрема, у період 2001–2005 рр. Цінні папери склали в середньому 57,5 % від загальної вартості задекларованих пожертв для постійних донорів та 65,1 % для нових. Із 2006 р. це співвідношення збільшилося до 68,2 % і 67,1 % відповідно з одночасним зменшенням середньої вартості інших типів пожертв, що свідчить про ефект заміщення на користь подарунків саме у вигляді ЦП.

Підтвердженням ефекту заміщення є динаміка зміни вартості пожертв для постійних донорів, наведена в табл. Д.9 Додатка Д, у розрізі когорти (тобто терміну, коли постійний донор уперше зробив пожертву у вигляді цінних паперів), періоду та типу пожертви. Якщо не брати до уваги розподіл на когорти, то у 2001–2015 рр. спостерігався позитивний приріст загальної вартості пожертв у цілому, у розмірі приблизно 12 224 канадських доларів. Однак у цьому разі приріст пожертв ЦП склав 85,5 %. Розподіл на періоди та когорти демонструє, що у 2001–2006 рр. основний масив пожертв формували інші, ніж цінні папери, типи подарунків, тоді як у 2006–2015 рр. саме ЦП почали відігравати головну роль, а постійні донори збільшили питому вагу подарунків таких паперів у загальній вартості пожертв.

Статистика щодо юридичних осіб демонструє аналогічні тренди, хоч і повного зіставлення досягти неможливо через відмінності в структурі декларацій. Так, компанії не виділяють окремими рядками вартість пожертв у вигляді цінних паперів, а декларують лише пов'язаний із цим приріст капіталу, який є звільненим від оподаткування у випадку здійснення пожертви такого типу. У цілому середньорічний темп збільшення обсягів корпоративних пожертв у період 2002–

2014 рр. складав 5 %, тоді як пожертви у вигляді ЦП як частка в загальній задекларованій сумі пожертв зросла з 2,6 % у 2002 р. до 22,5 % у 2015 р. [301, с. 295–296].

Як свідчать дані, наведені в табл. Д.10 Додатка Д, у 2002–2005 рр. корпоративні пожертви у вигляді ЦП зростали в середньому в 3,9 раза швидше, аніж загальний розмір задекларованих пожертв. Цей коефіцієнт радикально збільшився до 6,9 у 2006–2015 рр., однак, якщо обмежити досліджуваний період до 2010–2015 рр. (коли був відчутним вплив світової економічної кризи), то зростання буде не таким драматичним — лише у 2,6 раза швидше, аніж загальний розмір задекларованих пожертв.

Загалом у період 2001–2015 рр. корпорації задекларували приблизно 6,43 млрд канадських доларів доходів від пожертв у вигляді цінних паперів, демонструючи поведінку, яка є тотожною стосовно донорів-фізичних осіб: частка нових донорів та обсяги їхніх пожертв у вигляді ЦП стрімко зросли у 2006–2007 рр., зокрема з 25 % до 58 % у загальній вартості пожертв. Обґрунтуванням цього є статистика, узагальнена в табл. Д. 11 Додатка Д, щодо середньої та медіанної вартості пожертв, наданих корпораціями до і після повного звільнення від оподаткування приросту капіталу в разі здійснення пожертв капітальних активів, зокрема цінних паперів. Так, з даних табл. Д.11 Додатка Д видно, що у 2001–2005 рр. пожертви здійснювали переважно в інших, ніж цінні папери, формах як постійними благодійниками, так і новими донорами. Тоді як з 2006 р. картина є цілком протилежною — найбільшу питому вагу в загальній сумі пожертв складають саме ЦП для всіх типів донорів, зокрема: середній розмір пожертви в цінні папери для нових благодійників становив 1 059 101 канадських доларів проти 282 773 доларів для інших типів пожертв, або майже 80 % від загального розміру всіх здійснених пожертв.

Як і у випадку з фізичними особами, цікавим є аналіз поведінки постійних донорів після реформи 2006 р. (див. табл. Д.12 Додатка Д). Так, протягом усього періоду, для якого зроблено вибірку, загальний обсяг пожертв має тренд зростання, який, однак, обумовлений зростанням питомої ваги пожертв у вигляді ЦП, тоді як

вартість інших типів пожертв поступово зменшується для представників ранньої та пізньої когорти. І хоча постійні донори, які розпочали благодійну діяльність після 2006 р., згодом скорочують пожертви у вигляді ЦП, і це цілком компенсують постійні донори з когорти до моменту звільнення від оподаткування доходів від приросту капіталів.

Таким чином, поведінка донорів є тотожною, незалежно від того, є кожний з них юридичною чи фізичною особою. Наведений аналіз свідчить, що прихована підтримка благодійної діяльності заможних донорів може не лише шкодити балансу справедливості в оподаткуванні, а й призводити до більш негативних наслідків — так званого «благодійного патерналізму» [218, с. 46], коли благодійні організації стають залежними від незначної кількості представників найбагатшої групи благодійників, які, своєю чергою, отримують можливість уникати сплати прибуткового податку за рахунок певних прогалин у законодавстві, підриваючи систему податкового стимулювання благодійності, оскільки результатом її функціонування має бути розширення меж і діапазонів усвідомленої благодійності у масштабах усієї країни. Проте в описаному варіанті БО підпадають у свого роду кабалу від незначної кількості донорів та їхніх несистемних подарунків, що унеможливує їх ефективне функціонування з погляду планування витрат, а також підриває незалежність — основу, на якій тримається довіра суспільства до діяльності благодійних організацій, а отже, за таких умов рівень приватних пожертв очікувано падає.

Благодійні пожертви є центральним джерелом фінансування діяльності більшості благодійних організацій, а тому розуміння того, як податкова система може бути ефективно використана для мотивування благодійників розширювати межі й обсяги благодійної діяльності, має принципове значення для розбудови потенціалу громадянського суспільства в глобальному вимірі.

Отже, з погляду загальної ефективності підхід законодавця Канади щодо податкового стимулювання розвитку благодійності важко оцінити лише позитивно. І це ще на тлі уповільнення благодійної активності фізичних осіб — з 2016 р. обсяги благодійних пожертв від приватних донорів не демонструють

приріст, а навпаки — скорочуються, як і загальна кількість донорів (див. табл. Д.13 Додатка Д). Як видно, сукупний розмір благодійної допомоги у 2016 р. зменшився на 2,7 % порівняно з 2015 р., а кількість благодійників — на 1,8 %. Так, це просідання благодійної активності не можна назвати критичним, але її приріст у попередніх роках ми оцінюємо як незначний — на рівні 2 % (див. табл. Д.7 Додатка Д), і в контексті цього від’ємний тренд 2016 р. фактично є лакмусовим папірцем ситуації, що, попри зовнішні зусилля уряду Канади, у межах егалітарної системи йому поки що не вдається активізувати культуру усвідомленої благодійності інструментарієм оподаткування. Не останню роль у цьому грає й складність податкової системи країни в частині декларування доходів і витрат для отримання податкових пільг.

На тлі таких обставин канадський благодійний сектор є доволі масштабним — приблизно 86 тис. звільнених від оподаткування благодійних організацій, які відповідають законодавчим вимогам задля отримання такого статусу, а генерована ними частка у ВВП є більшою за такі галузі, як-от: гірничодобувна промисловість і видобуток нафти або газу (8,14 %); фінанси та страхування (7,1 %); державне управління (6,33 %); оптова торгівля (5,66 %); роздрібна торгівля (5,41 %); транспортування та зберігання товарів (4,44 %) тощо. Це забезпечують за рахунок того, що у 2015 р. 76 039 благодійних організацій оцінили себе як активні (на противагу 6 735 неактивних) із витратами діяльності в розмірі 240 млрд канадських доларів і загальними надходженнями в розмірі 251 млрд канадських доларів, серед яких 135,8 млрд канадських доларів — це витрати на заробітну плату й інші компенсаційні витрати [177].

Очевидно, що настільки потужний сектор потребує адекватної фінансової підтримки, а тому певна апатія пересічних донорів як відповідь на пропоновану урядом систему податкового стимулювання благодійності та надмірна активізація пожертв у вигляді цінних паперів як механізм обходу податку на приріст капіталу є індикаторами потенційної небезпеки примусового скорочення масштабів діяльності благодійних організацій, що становить загрозу для представників

громадянського суспільства в цілому, а також необґрунтованих втрат федерального бюджету Канади.

Усвідомлюючи це, представники канадської влади розпочали широку кампанію, яка передбачає як популяризацію благодійної діяльності, так і підвищення вимог до прозорості діяльності благодійних організацій і проведення просвітницької роботи серед них [250]. Очікування влади є доволі оптимістичними, оскільки в прогнозі втрат бюджету внаслідок надання благодійних податкових пільг закладено висхідний тренд (див. табл. Д.14 Додатка Д).

Як видно, основними благодійниками були й очікувано продовжуватимуть залишатися саме фізичні особи — втрати федерального бюджету Канади у 2016 р. у зв'язку з наданням благодійного податкового кредиту оцінено у 2 600 млн канадських доларів, тоді як благодійне податкове вирахування для корпорацій — у 490 млн канадських доларів. Однак інформація, наведена у табл. Д.14 Додатка Д, одночасно демонструє факт, що Міністерство фінансів країни не розраховує на бурхливий сплеск благодійної активності платників індивідуального прибуткового податку — у цілому приріст втрат бюджету щорічно прогнозують на однаковому рівні в приблизно 5 % від втрат попереднього року. Додаткові податкові пільги для донорів також не анонсують. А отже, у питанні податкового стимулювання благодійності законодавець поки що дотримує позиції якісного вдосконалення благодійного сектору, унаслідок чого вивільнені від недієвих благодійних організацій кошти ставатимуть додатковим джерелом доходів для тих організацій, які підтвердять прозорість й ефективність роботи. Відповідно, навіть за умови скорочення обсягів пожертв і кількості благодійників благодійний сектор і його діяльність у цілому не постраждають.

Такий підхід, на нашу думку, цілком правильний, проте за умови, аби конструкція податкових пільг забезпечувала плюралізм під час вибору на пряму пожертви та дотримання принципу справедливості в оподаткуванні, а також активізувала б масштаби діяльності благодійників.

Насправді, під час вибору між вирахуванням і кредитом деякі вчені надають перевагу вирахуванню, оскільки саме ця форма податкової пільги надає більше

переваг тим благодійним організаціям, сфери діяльності яких є пріоритетними в заможних донорів — вища освіта, культурні інституції тощо, аргументуючи це тим, що такі організації здійснюють «більший вклад у соціальну, культурну й інтелектуальну мозаїку», аніж ті БО, які є улюбленими для незаможних благодійників — релігійні установи та підтримка нужденних [189, с. 417–418]. Оскільки дворівневий податковий кредит на безвідшкодувальній основі, що реалізований у Канаді, за своєю суттю, майже не відрізняється від вирахування, то остання теза може бути пристосована й до нього.

Однак дуже сумнівним є припущення, що благодійні організації, які обирають високодохідні особи, генерують більше позитивних екстерналій, аніж ті, що є цільовими для пересічних осіб. Із цього приводу канадський учений Д. Дафф формулює слушне запитання: «Хто в демократичному суспільстві має визначати, що суспільні блага внаслідок діяльності релігійних установ приносять менше користі, чим ті, які пов'язані з функціонуванням закладів освіти»? [217, с. 36–37] Насправді, це — нонсенс. Власне плюралізм розглядають як продукт суспільного блага, а тому привілейованість податкових пільг не має дискримінувати різні види діяльності благодійних організацій (як на користь освіти, так і на користь церкви), за винятком випадків, коли такі організації діють усупереч принципам вільного та демократичного суспільства.

Таким чином, і вирахування, і дворівневий безвідшкодувальний податковий кредит володіють певними недоліками з погляду досягнення податкової справедливості, плюралізму й активізації благодійної діяльності, а отже, не можуть забезпечити стимулювання благодійної активності в площині зростання кількості донорів та обсягів їхніх пожертв.

У цьому плані безвідшкодувальний податковий кредит із пласкою ставкою можна вважати сприятливішим з погляду забезпечення плюралізму, однак і він не позбавлений проблем щодо дотримання принципу справедливості в оподаткуванні. Так, донори з невеликим або зовсім неоподатковуваним доходом також не отримують від нього вигоди, як у випадку з дворівневою шкалою кредиту для осіб

із доходом до 10 тис. канадських доларів, а заможні особи набуватимуть права на майже не обмежені податкові пільги.

У контексті цього, ми поділяємо думку професора права Д. Даффа, що для донорів усіх цільових груп за доходом найбільш об'єктивним і стимулюючим можна вважати благодійний податковий кредит, що відшкодовується, ставка якого поступово зменшується за перевищення пожертвою певної граничної суми, допоки не сягне нуля [217, с. 38–39]. Цей механізм надання благодійної податкової пільги передбачає застосування алгоритму поступової редуції ставки (так зване згортання) до стандартного розміру пільги після перевищення максимального дозволеного розміру пожертви, а саме: на 1 % за кожні 1000 одиниць такого перевищення до досягнення граничної суми пожертви, за якої розмір пільги сягне нуля. Цей механізм забезпечуватиме відповідність пільги принципам оподаткування, зокрема справедливості, а також може сприяти посиленню мотиваційних настроїв благодійників щодо розширення обсягів їхньої діяльності.

Резюмуємо, що попри наявність таких негативних моментів, як складність декларування податкових пільг, маскування податкового благодійного вирахування під назвою податкового кредиту з відповідними наслідками, провокування ефекту заміщення грошових пожертв на користь тих видів пожертв, що дозволяють уникати оподаткування заможним донорам, — пожертв у вигляді цінних паперів, породження так званого «благодійного патерналізму» і порушення плюралізму та принципів справедливості в оподаткуванні, егалітарна модель податкового стимулювання благодійності, яку реалізують у Канаді, є цінним джерелом інформації для активізації благодійної активності в Україні.

2.3. Аналіз специфіки інструментарію податкового стимулювання благодійності у Великій Британії

У питаннях обсягів пожертв, переданих донорами на благодійність, Велика Британія не належить до числа глобальних лідерів, посідаючи лише 11 місце у Світовому рейтингу благодійності–2017 [185]. За такої ситуації станом на

01. 01. 2018 р. в країні було 168 237 благодійних організацій із загальним доходом у 75 351 млрд фунтів стерлінгів, що свідчить про їхню стабільну фінансову спроможність, яка значною мірою сформована саме завдяки приватним пожертвам [297].

Основними донорами, очікувано, є фізичні особи. Відповідно до звіту Національної ради добровільних організацій сукупний обсяг надходжень, згенерованих цією категорією донорів, у 2014–2015 рр. склав 45 % усіх доходів благодійних організацій — приблизно 20,6 млрд фунтів стерлінгів, зокрема й пожертви, спадщину та інші види доходів, такі як членські внески, благодійна торгівля тощо. Решта доходів розподілилася таким чином: інвестиційний дохід, надходження від уряду та пожертви від юридичних осіб [264].

Однак попри доволі значні суми доходів благодійного сектору, що сформовані його бенефіціарами з усіх джерел, якраз динаміка пожертв на благодійність у розрізі років поки що не демонструє приросту, а виражена, скоріше, у стабільному тренді з незначними коливаннями щодо зростання та падіння, і це підтверджують результати дослідження Благодійного фонду «Charities Aid Foundation», зокрема «Благодійність у Великій Британії — огляд благодійної діяльності населення», 2009–2017 рр. [347] і «Корпоративна благодійність Великої Британії за індексом FTSE 100 — більший вплив через кращий бізнес», 2017 р. [211] (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Динаміка благодійних пожертв від юридичних і фізичних осіб у Великій Британії у 2009–2017 рр., млрд фунтів стерлінгів [211; 347]

Як видно з рис. 2,6, у 2016 р. обсяг пожертв від юридичних осіб продемонстрував найнижчий з 2009 р. рівень, хоча й прибуток до оподаткування впав майже удвічі порівняно з 2011–2012 рр. У цілому загальна сума пожертв, внесених юридичними особами, акції яких котируються на Лондонській фондовій біржі, у 2016 р. скоротилася на 11 % (235 млн фунтів стерлінгів) проти 2014 р. та на 26 % (655 млн) порівняно з 2013 р. Щодо фізичних осіб, то, хоч обсяги їхніх пожертв у 2017 р. дещо зросли, загальна межа пожертв є практично незмінною — приблизно 10 млрд фунтів стерлінгів на рік, що, на нашу думку, складно однозначно оцінити, бо на тлі інфляційних коливань логічнішим був би висхідний тренд.

Спробуємо розібратися, чому система благодійних податкових пільг для донорів — фізичних осіб — є настільки мотиваційною, що пожертви таких донорів у 5 разів перевищують вартість подарунків від юридичних осіб, залишаючись одночасно доволі стабільною величиною.

Прибутковий податок з громадян у Великій Британії вважають одним з найдавніших у світі, оскільки вперше був запроваджений ще в 1799 р. [169]. Сьогодні податок стягують за прогресивною шкалою, яка реалізована у вигляді трьох ставок: зниженої, основної та підвищеної (див. табл. Е.1 Додатка Е). Як видно з табл. Е.1 Додатка Е, остання серйозна реформа податку в частині ставок відбулася у 2010 р., коли законодавець запровадив підвищену ставку в розмірі 50 % для доходів, що перевищують 150 тис фунтів стерлінгів. Звітним податковим періодом з податку є рік, що триває з 6 квітня до 5 квітня включно, а отже, відмінністю статистичної бази Великої Британії є її розрахунок саме в зазначених часових межах (подвійні роки).

Щодо благодійних податкових пільг для фізичних осіб, то у Великій Британії їх варіативність залежить від того, у якій формі було здійснено пожертву, а саме:

- 1) подарункова допомога — податкове вирахування, що складається з кількох частин (т. зв. Gift Aid);
- 2) через схему під час виплати заробітної плати (т. зв. Payroll Giving scheme);
- 3) пожертва землі, власності або акцій;
- 4) заповіт або спадкова пожертва [329].

Коротко схарактеризуємо кожну із зазначених форм.

1. Дизайн податкової благодійної пільги, що має назву «подарункова допомога», є рідкісним у розрізі країн світу, оскільки певний аналог діє лише в Ірландії. Винятковість подарункової допомоги полягає в тому, що фактично в одній податковій пільзі поєднано два компоненти: податкове вирахування для донорів, які сплачують податок за базовою ставкою, з одночасним прямим (зустрічним, match) фінансуванням благодійних організацій від держави у відповідь на такі пожертви та механізму повернення податку для донорів, що сплачують податок за підвищеною й додатковою ставками (rebate).

Схема подарункової допомоги у Великій Британії започаткована порівняно недавно — лише в 1990 р., однак за останні 20 років саме вона стала домінуючою серед інших. У 2015–2016 рр. втрати бюджету внаслідок надання цієї пільги склали 1,8 млрд фунтів стерлінгів [164].

Пожертва через подарункову допомогу надає БО та спортивним аматорським клубам право декларувати додаткові 25 пенсів на кожен фунт пожертви фізичної особи, які доплачуватиме їй не донор, а держава (зустрічне фінансування, match-частина). Для цього донор має надати такій організації відповідну декларацію (Gift Aid declaration), до якої можуть бути внесені всі його пожертви за попередні чотири роки; однак обов'язковою умовою для збереження довгострокового права на трансфер пожертв є сплата донором прибуткового податку протягом цих чотирьох років, що перевищує ту суму, яку декларуватиме як match-частини благодійна організація [247].

Одночасно платники, які сплачують податок за основною та підвищеною ставками, мають право декларувати різницю між базовою ставкою, яку застосовують до пожертв, і ставкою, за якою такий благодійник сплачує податок. Наприклад, донор, який сплачує податок за ставкою 40 %, здійснив пожертву в розмірі 100 фунтів на користь благодійної організації, що, своєю чергою, отримала право на декларування подарункової допомоги у розмірі 125 фунтів. Отож донор отримуватиме право на декларування персонального вирахування в

розмірі 25 фунтів (125 фунтів × 20 %). Однак для цього благодійник має самостійно заповнити окрему податкову декларацію (Self Assessment tax return).

2. Пожертви під час виплати заробітної плати — гнучка схема, що була запроваджена в 1987 р. і скористатися якою можуть усі, хто сплачує прибутковий податок через свого роботодавця, або має накопичувальні пенсійні програми. Суму пожертви вираховують із доходу платника до його оподаткування, а тому цей механізм є вигідним як для бенефіціарів, так і для донорів. Зокрема, при пожертві в 1 фунт донор насправді сплачує меншу суму через зменшення ефективної ставки податку, а саме [329]:

- 80 пенсів, якщо є платником за основною ставкою;
- 60 пенсів, якщо є платником за підвищеною ставкою;
- 55 пенсів, якщо є платником за додатковою ставкою.

Обсяг пожертв, що зазвичай роками здійснюють через таку схему приблизно 1 млн донорів, коливається в середньому біля позначки в 130 млн фунтів стерлінгів, унаслідок чого втрати бюджету від застосування цієї форми благодійної податкової пільги складають приблизно 40 млн фунтів стерлінгів (див. рис. Е.1 Додатка Е) [348].

3. У випадку пожертви землі, власності або акцій донора звільняють від податку на приріст капіталу, а також вираховують вартість такої пожертви із загального оподаткованого доходу. Обсяг пожертв цього виду також демонструє відносну стабільність, оскільки відповідно до наявної у вільному доступі інформації у 2010–2011 рр. втрати бюджету внаслідок таких вирахувань склали 50 млн фунтів стерлінгів, тоді як у 2017–2018 рр. — 70 млн фунтів стерлінгів [345, с. 10]. Якщо на основі втрат бюджету проводити аналогію з обсягами пожертв, зроблених під час виплати заробітної плати, то можна припустити, що в ціновому вираженні ця форма пожертв у 2017–2018 рр. склала приблизно 240 млн фунтів стерлінгів.

4. Подарунок за заповітом зменшить податок на спадщину, якщо розмір пожертви складатиме не менше 10 % вартості такої спадщини. У 2015–2016 рр.

кількість подарованих об'єктів склала 9 970 одиниць, а сума пільг унаслідок цього — 860 млн фунтів стерлінгів. Їх вартість щорічно зростає в середньому на 16 %, крім 2012–2013 рр. і 2013–2014 рр., коли пільгову ставку було скорочено на 10 % — до 36 %, однак надалі ця тенденція відновилася [252, с. 8].

Якщо узагальнити інформацію стосовно наданих безпосередньо донорам податкових пільг, а також виплачених державою на основі цього зустрічних сум благодійним організаціям, то в цілому динаміка буде позитивною (див. табл. Е.2 Додатка Е). Як видно з таблиці, загальна сума пільг, задекларованих та отриманих донорами у 2017–2018 рр., склала 1 460 млн фунтів стерлінгів, збільшившись на 20 млн порівняно із 2016–2017 рр.

Зауважимо, що за всіма видами пожертв у проєкції на податкові пільги спостерігається зростаючий тренд, однак наявний у податкової служби Великої Британії масив даних, на жаль, стосується благодійних подарунків саме декларантів індивідуального прибуткового податку, тоді як всі незадекларовані донорами суми не потрапляють у фокус аналізу, а отже статистика є неповною. Унаслідок чого є підстави зробити висновок про певні розбіжності в рейтингах і звітах організацій, що оцінюють результати благодійної діяльності, а отже достовірно оцінити масштаби благодійної активності в країні неможливо. У світлі цього є сенс зосередитись на аналізі мотиваційно ефективних податкових пільг.

Вважаємо, що в контексті нашого дослідження найбільший інтерес становлять благодійні податкові пільги, які надають через механізм подарункової допомоги та пожертв за заповітом, оскільки зміст і проблематику пожертв капітальних активів уже було проаналізовано на прикладі Канади, а пожертви під час виплати заробітної плати є цікавою, однак доволі простою для розуміння та впровадження схемою, що має бути врахована у вітчизняних реаліях, але не потребує додаткових пояснень.

На перший погляд, структура подарункової допомоги видається дещо складною, хоча донори Великої Британії схвально оцінюють її дизайн. Так, за результатами опитування, проведеного податковою службою країни серед її користувачів у 2015 р., було отримано головний меседж, що платники

індивідуального прибуткового податку не зацікавлені у внесенні будь-яких змін до схеми подарункової допомоги і вважають таку систему справедливою і зручною як для донора, так і для благодійних організацій [294, с. 28–29].

Віддзеркаленням позитивного сприйняття пільги є динаміка пожертв, здійснених тими благодійниками, хто задекларував податкові пільги у формі подарункової допомоги (див. рис. Е.2 Додатка Е). Графічно відображені на рис. Е.2 Додатка Е обсяги благодійної допомоги в монетарному вираженні, які обліковують у податкових деклараціях платників, мають висхідний тренд — з 2 155 млн фунтів стерлінгів у 2007–2008 рр. до 2 995 млн фунтів стерлінгів у 2016–2017 рр., а відповідно у відсотковому значенні за 9 років спостережень приріст склав майже 40 % — аналогічно приросту кількості донорів — з 880 тис. осіб до 1 228 тис. благодійників. Саме на подарункову допомогу припадає 88 % усіх задекларованих благодійних податкових пільг, а решту пожертв надають у вигляді цінних паперів і матеріальних активів. Однак частка таких пожертв зростає незначним чином лише останніми роками, що дає можливість сформулювати висновок про «популярність» у Великій Британії саме грошового типу подарунків (див. табл. Е.3 Додатка Е). Як видно з табл. Е.3 Додатка Е, середня вартість пожертви у 2016–2017 рр. склала 2 440 фунтів і відповідала 2,6 % від валового доходу донора, тоді як аналогічні медіанні показники становили 340 фунтів і 0,76 % відповідно. Однак деталізація за різними характеристиками донорів свідчить, що все ж таки усереднення показників не завжди відображає справжню ситуацію. Зокрема, у платників із доходом 250 тис. фунтів стерлінгів і вище середній обсяг пожертви варіюється на рівні 26 тис. фунтів стерлінгів, що становить 1,7 % від доходу такого донора (див. табл. Е.4 Додатка Е). Групування донорів за категоріями джерела та розміру доходу, а також віку в табл. Е.4 Додатка Е чітко підкреслює факт, що лідерами серед благодійників є наймані працівники: 519 тис. осіб задекларували пожертви в поданих ними податкових деклараціях (це 15 % від загальної кількості працівників, які подали звіт), хоч у відсотковому співвідношенні першими є саме пенсіонери — 22 %, або 322 тис. осіб від тих, хто подав декларації у цій категорії за джерелом доходу. Прикметно, що в цьому разі максимальний середній рівень пожертви —

3 230 фунтів стерлінгів — належить благодійникам вікової групи 55–64 років. Тобто системі податкового стимулювання благодійності Великої Британії також властиві певні перекося в питаннях забезпечення податкової справедливості, що може негативно впливати на розширення масштабів благодійної діяльності за рахунок залучення пересічних донорів.

Однак у разі надання цієї податкової пільги було виявлено надзвичайно цікавий аспект, зокрема: еластичність пільги за схемою подарункової допомоги є неоднаковою стосовно різних її складових. Обґрунтуємо це твердження. Так, вище вже було доведено, що загальна еластичність податкової пільги залежить від форми, у якій вона подана законодавцем. Однак і лабораторні, і польові експерименти, наприклад дослідників К. Екель (Eckel Catherine) і Ф. Гроссмана (Philip Grossman), продемонстрували, що пропозиція прямого (зустрічного, *match*) фінансування благодійного сектору державою у відповідь на пожертву донора спричинює більший ефект на активізацію благодійної активності, аніж підвищення на аналогічну величину пропорцій у механізмі повернення податку (*rebate*). А отже, у рамках однієї пільги спостерігаємо різну цінову еластичність. Наприклад, лабораторні дослідження згаданих учених завершилися з показниками еластичності прямого фінансування $-1,14$ на противагу $-0,36$ у частини *rebate* [221]. Їхні польові експерименти, що ґрунтувалися на даних 7 000 відповідей, завершилися з показниками $-1,05$ та $-0,11$ відповідно [222].

На думку вчених, це може бути пов'язано із тим, що механізм зустрічного фінансування створює в донора відчуття належності до чогось, забезпечує кооперацію, що справляє позитивний вплив на активізацію бажаної для держави активності, на противагу безособистісному механізму повернення податку. Це явище підтвердили вчені Р. Бінабу та Ж. Тіроль (Roland Bénabou, Jean Tirole) у межах дослідження взаємозалежності пільг і просоціальної поведінки населення [174].

Науковці К. Шарф (Kimberley Scharf) та С. Сміт (Sarah Smith) також підтвердили вищу еластичність у *match*-частині пільги стосовно частини *rebate* в розрізі різних сценаріїв [310], розширивши межі дослідження обґрунтуванням

того, що і валові пожертви (скільки благодійний сектор отримує в цілому, зокрема і вартість податкових пільг також), і номінальні пожертви (який відсоток від чистого доходу жертвує донор) є одночасно залежними від пропозиції прямого (зустрічного, match) фінансування благодійного сектору державою у відповідь на пожертву донора. Причини цього зазначені вчені вбачають у тому, що більшість донорів не коригує свої номінальні пожертви відповідно до змін у механізмі пільги, тому загальна сума пожертв, отриманих благодійними організаціями, скоріше адаптується до новацій у match-частині пільги, аніж до rebate-частини. Тезу про те, що чимало донорів не повністю оптимізує вартість пожертв за рахунок використання податкових пільг, навіть за умов наявності всієї вичерпної інформації, у який спосіб це зробити, сформулювали й інші дослідники [203; 228; 238]. Це підтверджує і статистична інформація — лише 12 % платників, які подали податкові декларації, задекларували пожертви, а відповідно — і благодійні податкові пільги (див. табл. Е.3 Додатка Е).

У сукупності це є доказами вельми важливого висновку щодо вдосконалення податкового стимулювання благодійності: оскільки валові пожертви є чутливішими у match-частині пільги, аніж до rebate-частини, то для посилення підтримки благодійного сектору інструментарієм податкової системи за умов обмежених фінансових ресурсів держави є доцільним поступово збільшувати частку прямого (зустрічного, match) фінансування благодійного сектору державою у відповідь на пожертву донора, зменшуючи масштаби пропорцій механізму повернення податку (rebate). Це надасть можливість досягти збільшення загальної суми фінансування благодійного сектору та дотримання принципів справедливості в оподаткуванні. І хоча, на противагу США, де наявна чітка законодавча градація між стандартним і постатейними вирахуваннями, а найбільше переваг отримують заможні платники, які мають право на декларування постатейних вирахувань, у Великій Британії нерівність у підходах до надання благодійних податкових пільг відповідно до доходів благодійників є менш вираженою, учені М. Альмунія (Miguel Almunia), Б. Локвуд (Ben Lockwood), К. Шарф з Воріцького Університету (*The University of Warwick*) обґрунтували, що і у Великій Британії «платники з високим

рівнем доходів отримують від податкових пільг непропорційні вигоди» [164, с. 4–6].

Опосередковано цей факт підтверджує і Податкова служба країни, звітуючи, що в середньому податкові пільги для тих платників, хто декларує до повернення різницю між базовою ставкою, яку застосовують до пожертв, та ставкою, за якою такий благодійник сплачує податок, складають 500 млн фунтів стерлінгів. Також податківці зазначають, що обсяг даних благодійних пільг зростає швидшими темпами, аніж податкові виплати благодійним організаціям державою у відповідь на пожертви донорів. Це може бути свідченням вищої частки подарунків заможних осіб у загальній сумі пожертв, або кращої податкової дисципліни таких донорів, що відображено в декларуванні податкових пільг, або факту зростання обсягів використання благодійних податкових пільг у податковому плануванні [345].

Таким чином, благодійна податкова пільга через механізм подарункової допомоги також не позбавлена недоліків, що були детально проаналізовані нами раніше на прикладі США та Канади, однак унікальний дизайн благодійної податкової пільги дає змогу суттєво їх мінімізувати без втрат надходжень благодійним сектором, а тому досвід Великої Британії є надзвичайно корисним у проекції на активізацію благодійної діяльності в Україні.

Наступним цікавим аспектом у питанні податкового стимулювання благодійності є особливості оподаткування спадщини у випадку здійснення пожертви за заповітом у розмірі, що дорівнює або є більшим 10 % чистої вартості такої спадщини (вартість спадщини за мінусом усіх дозволених пільг). Відобразимо суть цієї податкової пільги в табл. Е.5 Додатка Е: механізм благодійної спадщини розрахований на запобігання шахрайським діям із спадковим майном після смерті власника, а отже, апріорі не може бути простим. Як видно з прикладу, наведеного в табл. Е.5 Додатка Е, у випадку здійснення спадкової пожертви спадкоємець у підсумку отримуватиме меншу суму, якби такої пожертви не було (у нашому прикладі — менше на 10 тис. фунтів стерлінгів). Однак переваги такої пожертви є очевидними, і ось чому: по-перше, заповіт благодійної спадщини — це соціально значуща дія, а отже, навіть після смерті людина

підтримуватиме діяльність благодійного сектору. По-друге, лише в нашому прикладі це надає можливість зекономити 7 600 фунтів стерлінгів на сплаті відповідного податку. Отож негативна різниця у вартості отриманої спадщини фактично нівелюється за рахунок мінімізації належного до сплати податку на спадщину.

При цьому є можливість пожертвувати все своє майно на благодійність ще за часів життя й зовсім не сплачувати податок на спадщину. Однак у цьому випадку починають застосовувати запобіжні інструменти, що унеможливають варіант повної мінімізації податкових зобов'язань за рахунок так званого «подарунку з резервом вигоди», коли пожертвуване майно продовжує використовувати його попередній власник до моменту смерті. Зокрема, такий донор має сплачувати спадкоємцю (неважливо, благодійній організації чи своїй родині) орендну плату за користування таким майном, яку розраховуватимуть відповідно до ринкових умов. Цей аспект податкова служба відстежує дуже пильно, а тому шанси на використання «подарунку з резервом вигоди» для мінімізації податку на спадщину є майже нульовим [179].

На нашу думку, досвід Великої Британії в частині благодійної спадщини містить значний конструктивний потенціал з погляду розбудови благодійного сектору в Україні інструментарієм оподаткування.

Таким чином, проаналізовані нами благодійні податкові пільги для донорів — фізичних осіб, які реалізовані у Великій Британії, можна визнати такими, що мають певний мотиваційний елемент з погляду заохочення благодійників розширювати межі й обсяги благодійної діяльності.

Щодо юридичних осіб, які сплачують податок на прибуток корпорацій, то для них благодійні податкові пільги подібні до тих, які надають фізичним особам, а дозволений для благодійності перелік подарунків містить гроші, обладнання, цінні папери, землю, інше нерухоме майно, а також відрядження працівників для участі в благодійних заходах і спонсорство. Велика Британія була першою країною, яка запровадила звільнення благодійної діяльності від сплати податку на прибуток підприємств у 1798 р. через фінансування війни з Францією. Проте норма

вкорінилась у британській практиці, її застосовують до більшості благодійних організацій і сьогодні [17, с. 60].

Так, корпоративний донор сплачує меншу суму прибуткового податку, оскільки у випадку здійснення пожертви її вартість вираховується від загальної суми прибутку до оподаткування. Також благодійника звільняють від сплати податку на приріст капіталу, якщо формою пожертви є нематеріальний актив або цінні папери. Суми та форма пожертви вказують у періоді, у якому було здійснено пожертву, у полі «Кваліфікаційні пожертвування» у розділі «Вирахування та звільнення» у податковій декларації з податку на прибуток корпорацій за формою СТ600. Як звичайні бізнес-витрати вираховують відрядження працівників для участі в благодійних заходах, і так само — спонсорську допомогу. Розмір пожертви до вирахування фактично не обмежують, оскільки якщо за наслідками такого вирахування прибуток до оподаткування дорівнюватиме нулю, то компанія має право задекларувати торгові збитки в декларації або перенести будь-яку суму пожертви в декларацію наступного звітного року [331].

Не дивлячись на такий доволі щедрий підхід законодавства, зафіксовано скорочення масштабів корпоративної благодійності. На жаль, податкова служба країни не веде, а скоріше, на нашу думку, не оприлюднює статистику благодійної діяльності юридичних осіб, мотивуючи це тим, що їх облік базується на даних про зустрічне фінансування благодійних організацій від держави у відповідь на пожертви донорів, а для корпорацій механізм подарункової допомоги призупинений з 2000 р. [346]. Тому узагальнених офіційних даних щодо обсягів пожертв юридичних осіб немає. Відповідно ж до Звіту Благодійного фонду «Charities Aid Foundation» «Корпоративна благодійність Великої Британії за індексом FTSE 100 — більший вплив через кращий бізнес», 2017 р. [211], спадаючий тренд корпоративної благодійності у Великій Британії пояснюють незначною чисельністю компаній, які формують ядро пожертв (див. рис. Е.3 Додатка Е).

Отже, відображене на рис. Е.3 Додатка Е співвідношення обсягів пожертв із чисельністю донорів — юридичних осіб — демонструє доволі невтішну

статистику: лише перші 10 компаній забезпечують до 70 % усіх пожертв в країні (68 % — у 2016 р.). Відповідно, скорочення благодійної активності цієї нечисельної групи донорів швидко позначається на обсягах благодійних пожертв у цілому. У 2016 р., як і в попередніх роках, лідерами благодійності були такі галузі, як фармацевтика, основні матеріали та медицина, забезпечивши 55 % усіх пожертв. На тлі мінорних тенденцій у динаміці обсягів благодійних пожертв від юридичних осіб автори дослідження одними з перших уголос висловлюють слушну думку, яка, переконані, не лише має право на існування, а й повинна бути врахована під час активізації благодійної активності в Україні.

Так, ідеться про суттєвий парадокс у картині корпоративної благодійності — донори переважно вибирають ті форми благодійності, які дають змогу не лише брати участь у забезпеченні суспільного добробуту та контролювати рух пожертвуваних цінностей, а й приносять одночасно комерційну та соціальну вигоду. У цьому аспекті традиційна філантропія, яка дає право на отримання податкових пільг, певним чином обмежена з боку держави, оскільки, як мінімум, забороняє відкриту взаємодію між донором і бенефіціарами (очевидно, що часто-густо така взаємодія відбувається приховано, а отже, є сенс називати певні речі своїми іменами). У світлі цього автори припускають, що роль філантропії має розвиватися під наглядом держави, оскільки в протилежному випадку корпоративна філантропія в її традиційному розумінні може зникнути зовсім або маскувати протиправні дії.

Однак, якщо на рівні держави офіційно визнати описані нами в попередніх розділах роботи тенденції, що узагальнено пояснюють певним прагматизмом законодавця під час встановлення податкових пільг, то як установити правильний баланс між чистим альтруїзмом і корпоративним (приватним) інтересом? Очевидним є факт, що корпоративна благодійність і благодійність заможних осіб зазнаватиме суттєвих змін з погляду задоволення егоїстичних мотивів останніх, а відповідно держава має враховувати перші прояви ризикових тенденцій, які виникають у відповідному середовищі, аби дати адекватну та своєчасну законодавчу регламентацію відповідним трансформаціям на ринку благодійності,

або запобігти шахрайським діям. Ці аспекти є напрямками для ґрунтовних подальших досліджень.

Щодо податкових пільг для благодійних організацій, то у Великій Британії, як і в інших країнах, останні звільнені від сплати податку на прибуток і податку на приріст капіталу щодо окремих джерел доходів, зокрема: пожертви, прибуток від торгівлі, оренда або інвестиційний дохід, наприклад банківські відсотки, прибуток за наслідками продажу або управління активом, таким як майно або акції, дохід від придбання нерухомості тощо. Для цього благодійні організації мають відповідати таким умовам [196]:

- бути зареєстрованими у Великій Британії, Європейському Союзі, Ісландії, Ліхтенштейні чи Норвегії;
- бути створеними тільки для благодійних цілей діяльності;
- бути зареєстрованими в Комісії з благодійності або в іншому відповідному регуляторі сфери;
- ними мають керувати особи, які володіють належними знаннями та компетенціями;
- бути визнаними податковою службою країни (HM Revenue and Customs).

Кількість благодійних організацій, що відповідають таким вимогам, за останні 9 років збільшилася незначно: приблизно на 4 %, тобто з 160 515 установ (на 31. 12. 2009 р.) до 168 237 установ (на 31. 12. 2017 р.), на відміну від динаміки кількості крупних благодійних організацій, рівень доходів яких перевищує 10 млн фунтів стерлінгів (див. табл. Е.6 Додатка Е). Як видно з даних таблиці, за аналогічний період чисельність таких благодійних установ зросла майже на 45 % і склала 1 209 установи, а їхня частка в загальних доходах усіх благодійних організацій сягнула 62,4 % — доволі цікавий аспект, ураховуючи аналітичні показники, що демонструють скорочення обсягів благодійних пожертв.

На нашу думку, це є частковим підтвердженням факту, що лєвова частка донорів — фізичних осіб — не декларує благодійні податкові пільги в силу різних причин, а корпоративні пожертви реалізуються в інших формах, що є обмеженими

з боку держави як нетрадиційна благодійність, — відповідно аналітика відображає тренд падіння обсягів пожертв на тлі статистики зростання доходів благодійних організацій, у яких саме пожертви є центральним джерелом надходжень. Так, навіть по задекларованим фізичними особами благодійним податковим пільгам видно, що обсяги пожертв зростають (див. табл. Е.7 Додатка Е). Зокрема, наявна статистика зустрічного фінансування державою виплат благодійним організаціям у відповідь на здійснені та задекларовані фізичними особами пожертви, наведена в табл. Е.7 Додатку Е, свідчить, що від 2005–2006 рр. до 2017–2018 рр. приріст у match-фінансуванні склав майже 63 %, відповідно збільшились і пожертви від донорів — фізичних осіб. І це стосується лише тих подарунків, що були зазначені їхніми власниками у відповідних податкових деклараціях.

Із цього робимо висновок, що не менш важливе значення, ніж дизайн податкових благодійних пільг, має заохочення до використання цих пільг благодійниками задля зменшення розміру належного до сплати податку, тим самим створюючи мотиваційний ефект бажаної для держави поведінки через призму економічних розрахунків. В іншому випадку, як мінімум, буде відсутня актуальна статистична інформація щодо динаміки та стану розвитку благодійного сектору, а як максимум, можуть спостерігатися небажані тенденції у взаємовідносинах донорів із реципієнтами пожертв. На нашу думку, системі податкового стимулювання благодійності у Великій Британії не вистачає прозорості та підзвітності в частині діяльності благодійного сектору з одночасною обов'язковою деталізацією джерел та інвесторів фінансування. Маємо на увазі формування державою ситуації, коли використання податкових пільг є більш вигідною і безпечною формою корегування податкових зобов'язань донора порівняно зі створенням ним благодійних організацій, що під час своєї діяльності керуються інтересами благодійника. Це є додатковим свідченням, що податкові пільги — це лише пазл у загальній картині активізації благодійної активності донорів з боку держави, і хоча, безумовно, вони є дуже важливим інструментом, проте не здатні максимально реалізувати свій стимулюючий вплив в ізольованому середовищі.

Резюмуючи, зазначимо, що цілком поділяємо думку вчених М. Альмунія, Б. Локвуда, К. Шарф з Ворицького Університету, про те, що благодійні податкові пільги у Великій Британії мають бути розширені, а не зазнавати скорочення. Цей висновок було сформовано на основі результатів ґрунтового дослідження еластичності благодійних податкових пільг для добробуту англійського донора [164, с. 4–6].

Таким чином, досвід Великої Британії як країни, де реалізовано гібрид між прагматичною та егалітарною системами, є не лише корисним з погляду розбудови системи податкового стимулювання благодійності в Україні завдяки нестандартним рішенням щодо дизайну податкових благодійних пільг, а й у проєкції пошуку відповідей на виклики, що поставатимуть перед благодійним сектором у стратегічній перспективі.

Висновки до розділу 2

1. Країни, обрані для аналізу підходів щодо побудови системи податкового стимулювання благодійництва, є яскравими представниками чинних у світі моделей, зокрема: прагматичної (США), егалітарної (Канада) та гібридної з елементами перших двох моделей (Велика Британія) і загалом характеризуються високим рівнем оподаткування доходів (прибутків) благодійників, наприклад до 55 % у Канаді, що, однак, дозволило запропонувати конкурентні та переконливі податкові стимули, які в середньому дорівнюють ставці оподаткування.

2. Фізичні особи-донори є основними драйверами благодійної діяльності в кожній із країн — обсяги їхніх пожертв перевищують корпоративну благодійність у середньому в 5 разів, а отже формування культури благодійності забезпечене саме за рахунок зазначеної цільової групи благодійників. Прийняття рішення щодо здійснення пожертви, її форми та розміру залежить від рівня добробуту донора: для осіб з незначними доходами центральною є моральна складова, а благодійні податкові пільги, як правило, вони не декларують, тоді як представники найбільш заможних верств населення активно використовують урядові ініціативи щодо

податкового стимулювання філантропії як з альтруїстичних мотивів, так і з безпосередньою метою зменшення податкових зобов'язань із сплати відповідних податків.

3. За рахунок форми благодійних податкових пільг держава може посилювати розшарування суспільства за доходами. Так, спостерігається повільне, але неухильне зменшення частки благодійників для осіб з низькими та середніми доходами, що декларують благодійні податкові пільги, як наслідок запровадження таких форм податкових пільг, що є доступними привілейованому колу користувачів.

4. Проведений аналіз свідчить, що, варіюючись за параметрами, податкові вирахування є простішими для використання в практичній площині й забезпечують вищу зворотну реакцію благодійників, однак здатні порушувати принципи справедливості в оподаткуванні та в частині забезпечення плюралізму. Більш прогресивною формою є податкові заліки, однак для донорів усіх децильних груп за доходом найбільш об'єктивним і стимулюючим є відшкодувальний благодійний податковий кредит, ставка якого поступово зменшується в разі перевищення пожертвою певної граничної суми, допоки ставка не досягне нуля.

5. Значний конструктивний потенціал з погляду розбудови благодійного сектору в Україні інструментарієм оподаткування містить у собі благодійна спадщина.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [17; 15; 21].

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ БЛАГОДІЙНИЦТВА В УКРАЇНІ У ПРОЕКЦІЇ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

3.1. Вектори вдосконалення пільгового оподаткування індивідуальних благодійників в Україні

Події останніх років яскраво продемонстрували, що українське суспільство здатне доволі швидко реагувати на виклики, що постають перед країною, гуртуючись навколо вирішення тих державних проблем, до яких його представники хочуть бути дотичними як свідомі громадяни своєї держави.

Однак попри бурхливу активізацію благодійної діяльності населення з 2015 р. та давні історичні традиції вітчизняної благодійності в цілому ця сфера в Україні сьогодні належним чином не врегульована, а її потенціал реалізується не повною мірою, наслідком чого може ставати скорочення мотиваційних імпульсів щодо розширення меж власної благодійної діяльності та залучення нових донорів до благодійності. Спробуємо виявити причини цього в контексті тематики нашого дослідження.

Відповідно до Всесвітнього індексу благодійності протягом останніх років наша країна хоч і не фігурувала наприкінці списку, але посідала місця біля сотої позиції враховуючи, що рейтинг складають для 139 країн світу (табл. 3.1).

Узагальнені в табл. 3.1 дані свідчать, що позиції України в рейтингу щороку зазнають турбулентних змін, а саме: найгірший результат було продемонстровано у 2012 р. — 111 місце, а найкращий результат досягнуто у 2015 р. — 89 місце, проте й у Індексі 2017 р. країні вдалося поліпшити свої позиції, піднявшись на 16 сходинок і посівши в підсумку 90 місце, коли фактично кожен третій українець тим чи іншим чином був залучений до благодійності. Проте цей показник, на нашу думку, є доволі далеким від бажаного й потенційно можливого.

Таблиця 3.1

**Позиція України у Всесвітньому індексі благодійності у 2012–2017 рр.,
місце [185]**

Рік	Загальна позиція в Рейтингу	Масштаб благодійності в країні, %	Обсяг пожертв	Обсяг волонтерської роботи	Обсяг допомоги незнайомцям	Країни з аналогічною позицією
2012	111	21	130	26	108	Мозамбик, Йорданія
2013	102	24	122	26	112	—
2014	103	23	123	43	118	Боснія та Герцеговина, Естонія, Нагорний Карабах, Бенін
2015	89	29	47	103	122	Зімбабве, Боснія та Герцеговина, Мексика
2016	106	26	68	92	119	Того, Кот-д'Івуар, Мексика
2017	90	29	58	83	99	—

Досвід М'янми, Індонезії та Кенії — неможливих країн, що очолюють цей рейтинг, підтверджує, що благодійність можна активно здійснювати незалежно від рівня економічного розвитку держави, хоча насправді в лідерстві цих країн неабияке значення мають релігія та традиції.

Україні, традиції благодійності в якій були майже знищені за часів СРСР та складного перехідного періоду до ринкової економіки у 1990-х роках, сьогодні не варто нехтувати саме монетарними чинниками активізації цієї сфери. Тому аналіз стану чинної державної політики підтримки та стимулювання приватних благодійних ініціатив у суспільних інтересах, зокрема через податкову систему, дасть змогу оцінити перспективи якісної розбудови благодійництва у вітчизняних реаліях.

На жаль, офіційна статистика благодійності в Україні не ведеться, а тому фактично єдиним джерелом інформації є дані соціологічних опитувань. Логічно, що із цією метою можна було б використати дані податкової звітності донорів, які

декларують благодійні податкові пільги, однак їх кількість є нікчемно малою, а отже, дані не є релевантними. Державна служба статистики України показник «неспоживчих сукупних витрат» обліковує як загальну суму витрат на допомогу родичам та іншим особам, купівлю акцій, сертифікатів, внески до банків, аліменти, будівництво та капітальний ремонт житла тощо, тобто деталізації в частині благодійних пожертв немає (див. табл. Ж.1 Додатка Ж). Як видно з даних табл. Ж.1 Додатка Ж, неспоживчі сукупні витрати для всіх домогосподарств складають у середньому 7 % від 6 903,3 грн сукупних витрат за 9 місяців 2017 р., або 483 грн. Ураховуючи комплексність показника неспоживчих витрат, виокремити з нього розмір благодійних витрат домогосподарств не є можливим. Більшу ясність надає статистика доходів домогосподарств, що також обліковується Державною службою статистики України (див. табл. Ж.2 Додатка Ж), але із виділенням показника грошової допомоги від родичів й інших осіб, а також грошової оцінки допомоги від родичів та інших осіб продовольчими товарами. Зокрема, 4,7 % та 1,6 % відповідно від загального розміру сукупних ресурсів домогосподарств України за 9 місяців 2017 р. в розмірі 7 840,1 грн, що в монетарному значенні складатиме 368,5 грн та 125 грн, або сукупно — 494 грн. Ця сума є тотожною з розміром витрат домогосподарств на здійснення неспоживчих витрат, але також, на жаль, не дає змоги точно оцінити середній розмір благодійних пожертв у розрізі домогосподарств України.

Якщо ж скористатися результатами дослідження «Участь населення в благодійних і волонтерських проектах», виконаного у 2017 р. *Corestone group* і *GFK Ukraine* на замовлення фонду *родини Загорій* шляхом опитування однієї тисячі чоловіків та жінок, то виходить, що найчастіші адресати благодійної допомоги — це жебраки, церкви та хворі діти, середня сума пожертв яким, за опитуванням, склала 70 грн, 180 грн та 380 грн відповідно [153, с. 14]. Очевидно, що показники, отримані за наслідками анкетування, недоцільно екстраполювати на все населення України, але можна сформулювати приблизне уявлення про масштаби індивідуальної благодійності.

Знов таки ж за аналогією із західними країнами припускаємо, що в Україні індивідуальна благодійність суттєво переважає корпоративну за обсягами пожертв, а отже, проаналізуємо податкові пільги для цієї категорії благодійників у проекції їхньої здатності стимулювати благодійну діяльність.

Досліджуючи трансформацію благодійних податкових пільг в історії незалежної України, зазначимо, що за 25 років існування нашої держави вони зазнали доволі радикальних змін (див. табл. Ж.3 Додатка Ж). Систематизація нормативно-правової бази за ідентифікатором цієї пільги демонструє, що в такому вигляді благодійна податкова знижка чинна з 2011 р., тоді як у 2004–2010 рр. за аналогічного змісту вона мала іншу назву — податковий кредит, а в 1991–2003 рр. пільгове оподаткування благодійних пожертв реалізували у формі звільнення від оподаткування — такі суми не підлягали внесенню до складу оподатковуваного доходу платника з обмежувальним лімітом у 4% від його річного оподатковуваного доходу. Таким чином, за період незалежності благодійна податкова пільга для фізичних осіб номінально змінювала форму тричі, а саме: звільнення від оподаткування було замінене кредитом, а потім — знижкою. Реально ж зміни відбулися лише двічі, оскільки звільнення від оподаткування у 2004 р. було фактично замінене кредитом, а з введенням в дію Податкового кодексу України відбулося лише уточнення використовуваних понять і термінів, відповідно до якого назву «податковий кредит» було замінене на «податкову знижку».

Отже, відповідно до норм ПКУ, зокрема Розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» (далі — ПДФО, податок), усі фізичні особи-платники податку (ст. 166) мають право на податкову знижку — документально підтверджену суму (вартість) витрат платника податку, на яку дозволено зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками звітного року у вигляді заробітної плати [110].

Таким чином, податкова знижка дає фізичній особі право на перерахунок суми ПДФО, утриманого з її заробітної плати протягом звітного року. Унаслідок цього під час виконання цілої низки умов платнику за результатами року може бути повернена частина сплаченого раніше податку, а саме:

- платник податків має бути резидентом України (пп. 166.4.1 ПКУ);
- витрати, за якими платник податків претендує на податкову знижку, мають бути здійснені у зв'язку з придбанням товарів, робіт, послуг у резидентів України (юридичних і фізичних осіб) (пп. 14.1.170 ПКУ);
- витрати мають бути сплачені за рахунок власних коштів платника податків і підтверджені документально (п. 166.3 ПКУ);
- платник протягом звітного року має отримувати дохід у вигляді заробітної плати, з якого податковим агентом утримано й перераховано до бюджету ПДФО (пп. 14.1.170 ПКУ);
- загальна сума нарахованої податкової знижки не може перевищувати суми, нарахованої за звітний рік заробітної плати, зменшеної на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а також на суму податкової соціальної пільги (пп. 166.4.2 ПКУ);
- платник має заповнити річну Податкову декларацію про майновий стан і доходи та подати її протягом року, що настає за звітним, оскільки право на податкову знижку на наступні податкові роки не переноситься (пп. 166.4.3 ПКУ).

Очевидно, що вимоги законодавця є справедливими, оскільки йдеться про повернення особі з державного бюджету певного відсотку із суми вже сплаченого нею ПДФО. Однак не можемо назвати ці норми такими, що легко виконати, а отже, такими, що заохочують платників скористатися правом на податкову знижку. Узагальнимо перелік витрат, які дозволено вираховувати із загального річного оподаткованого доходу платника у вигляді податкової знижки (див. табл. Ж.4 Додатка Ж).

Як видно із табл. Ж.4 Додатка Ж, у випадку із витратами на благодійність вимоги Кодексу є ще суворішими. Розглянемо їх.

1. До складу податкової знижки дозволено долучати суму коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим відповідно до закону, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його заробітної плати, нарахованої за звітний рік.

Але якщо платник податків перераховував допомогу волонтерам, унесеним до Реєстру волонтерів АТО, іншим волонтерам — фізичним особам — або надавав допомогу переселенцям з АР Крим, зони проведення АТО або безпосередньо учасникам АТО, то ці витрати не долучають до податкової знижки, оскільки це не передбачено нормами пп. 166.3.2 п. 166.3 ст. 166 ПКУ. Хоча як раз допомога армії є пріоритетною сферою для більшості населення. Так, за результатами опитування Фонду «Демократичні ініціативи» ім. Ілька Кучеріва спільно із соціологічною службою Центру Разумкова, 62 % опитаних серед тих, хто протягом 2016 р. здійснював волонтерську діяльність чи надавав матеріальну допомогу [14].

Хоча позитивно хочемо відзначити звільнення благодійників — фізичних осіб, які внесені до Реєстру волонтерів АТО, від ПДФО (п. 165.1.54 й п. 170.7.8 ПКУ) щодо коштів, які перераховані на рахунки таких фізичних осіб, якщо їх використовують для надання благодійної допомоги, перелік якої визначено законодавцем.

2. Необхідними є такі підтверджувальні документи: 1) договір про пожертвування; 2) рішення про внесення установи (організації) до Реєстру неприбуткових організацій та установ; 3) у разі грошового внеску — платіжне доручення, квитанція банку або відділення зв'язку, прибутковий касовий ордер, довідка роботодавця про відрахування внесків із заробітної плати тощо; 4) у разі передачі майна — договір дарування, засвідчений нотаріально, накладна, акт приймання–передачі.

Спробуємо розібратися, чи може вбудована в конструкцію ПДФО податкова пільга у вигляді податкової знижки стимулювати розвиток благодійності для благодійників — фізичних осіб.

За даними Державної служби статистики України, у 2017 р. середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності в розрахунку на одного працівника склала 7 104 грн [132]. Шляхом здійснення нескладних дій з'ясуємо, що річна заробітна плата такого працівника складатиме 85 248 грн (7 104 грн × 12 місяців), а приблизна сума сплаченого за рік ПДФО сягне 15 345 грн (85 248 грн × 18 %).

Припустимо, що у 2017 р. працівник перерахував БО 10 000 грн у вигляді благодійних внесків.

1. Розрахуємо розмір благодійних внесків, допустимий для долучення до податкової знижки: $85\,278 \times 4\% = 3\,411$ грн.

Сума, перерахована працівником, є більшою за встановлений 4 % ліміт, а тому для розрахунку податкової знижки братиметься лише 3 411 грн, тоді як позалімітні 6 589 грн «зникатимуть».

2. Визначимо суму ПДФО, ураховуючи податкову знижку: $(85\,248 \text{ грн} - 3\,411 \text{ грн}) \times 18\% = 14\,731$ грн (акцентуємо увагу, що розрахунок є спрощеним, оскільки нам не відомо, чи користувався працівник податковою соціальною пільгою і в якому розмірі, якщо так, або чи робив внески до Накопичувального фонду).

3. Розрахуємо суму ПДФО, що підлягає поверненню з бюджету: $15\,345 - 14\,731 \text{ грн} = 614$ грн [23].

Отже, як впливає з наведених вимог законодавця та нашого розрахунку, податкова знижка, пов'язана з благодійністю, є формальною величиною. На прийняття рішення щодо пожертви така податкова пільга не чинить жодного впливу. Упевнено можна стверджувати, що кількість охочих пройти через усі адміністративні процедури й податкові перевірки, пов'язані з отриманням такої знижки, у масштабах країни буде незначною. Можна заперечити, що за більшої заробітної плати розмір податкової знижки також буде більшим, а тому й мотивація її декларування сильніше. Не погоджуємося з таким твердженням, оскільки зі зростанням заробітної плати дорожчає вартість години робочого часу, а тому нерационально його витратити на отримання повернення ПДФО з бюджету, розмір якого пропорційно заробітній платі так само буде доволі скромним через закладені в кодексі обмеження. Винятком є випадки насправді значних пожертв, але то скоріше одиничні факти, аніж масове явище. Автоматично з претендентів на таку знижку вилучено нерезидентів, хоча високооплачувані фахівці, які працюють у нерідній для себе країні — Україні, можуть бути надавачами значних благодійних

пожертв завдяки іншій ментальності, оскільки в західних країнах благодійність є звичайною справою та стандартом життя.

На нашу думку, податкова знижка для фізичних осіб у чинному форматі є суто декларативною і, не сприяючи зростанню кількості благодійників, лише підвищує вартість адміністрування податку на доходи фізичних осіб. Це підтверджує і статистика використання знижки цього виду, яка в цілому демонструє однакові тренди, проте є різною в різних джерелах, що, як ми вважаємо, є неприпустимим. Так, за даними, які оприлюднив голова правління Мережі розвитку європейського права О. Вінніков, у 2017 р. податкові знижки отримали 164 800 осіб. З них лише 361 особа, або 0,21 % від загальної кількості — за благодійні внески, а загальна сума наданої їм податкової знижки склала менше 30 000 євро [43].

Одночасно, відповідно до даних ДФС України, у 2017 р. податкові знижки отримали 137 632 особи. З них лише 202 особи, або 0,15 % від загальної чисельності, — за благодійні внески, а загальна сума наданої їм податкової знижки склала приблизно 20 000 євро (див. табл. Ж.5 Додатка Ж).

Як видно із інформації щодо кількості громадян, які скористалися правом на отримання податкової знижки у 2013–2017 рр., наведеної в табл. Ж.5 Додатка Ж, у цілому чисельність декларантів цієї податкової пільги є спадаючою, зокрема: з 198 256 осіб у 2013 р. до 134 632 особи у 2017 р. Однак кількість благодійників скорочується найшвидшими темпами — майже у 8 разів за 5 років, а саме: з 1 544 осіб до 202 декларантів (див. рис. 3.1).

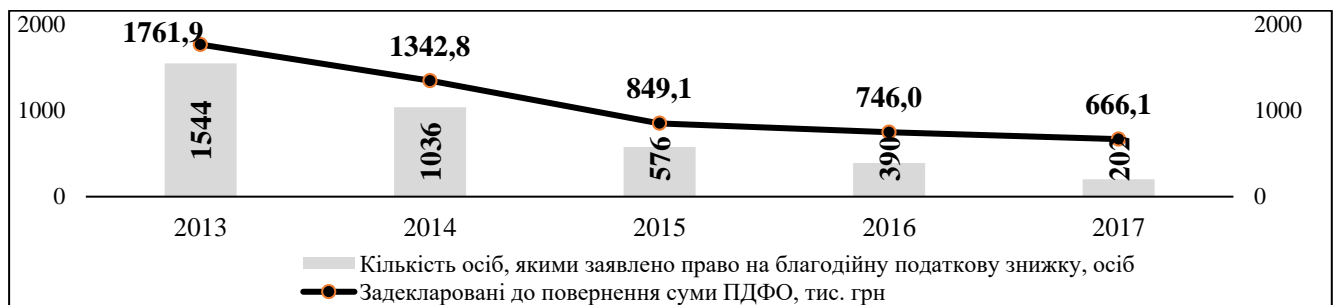


Рис. 3.1. Динаміка використання податкової знижки з ПДФО в Україні у 2013–2017 рр. [119]

Як видно з рис. 3.1, майже втричі скоротилися і витрати платників у вигляді коштів або вартості майна, перерахованих (переданих) благодійниками у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям — з 1 761,9 тис. грн до 666,1 тис. грн. У масштабах країни цей показник видається просто мізерним, а тому підстав для визнання наявності механізму податкового стимулювання благодійності від благодійників — фізичних осіб — немає. За умов, що реалізація донорами права на отримання благодійної податкової знижки не призводить до суттєвих втрат бюджету, переконані, що ресурс для її якісного посилення є.

Звісно, що держава не може собі дозволити повернути у вигляді ПДФО навіть чверть реально витрачених фізичними особами у вигляді пожертвувань або благодійних внесків сум, що не були задекларовані як податкові знижки, попри всю доцільність такого кроку для заохочення до цього виду діяльності зараз та забезпечення якісної трансформації сектору благодійності в майбутньому, коли активність спрямовуватимуть не на усунення наслідків проблемних ситуацій, а на ліквідацію корінних причин їх виникнення. Однак, на нашу думку, законодавцю слід запроваджувати відкритішу й гнучкішу політику — під час формування інструментарію податкового регулювання враховувати вихідні параметри сфери/діяльності, яку планують розвивати за рахунок податкових пільг.

За результатами різного роду опитувань у сучасному стані функціонування вітчизняного сектору благодійництва населення чітко простежуються дві тенденції:

- благодійність — це доволі спонтанна дія, реалізація якої переважно відбувається найзручнішим для більшості благодійників способом — передачею готівки (див. табл. Ж.6 Додатка Ж);

- недовіра до діяльності представників благодійного сектору та відсутність мотивації є одними з основних підстав для відмови у вчиненні пожертви (див. рис. Ж.1 та Ж.2 Додатка Ж).

Однак є підстави стверджувати, що ця специфіка в податковому законодавстві України належним чином не врахована. Так, як видно з даних

табл. Ж.6 Додатка Ж, серед тих опитаних, хто надавав благодійну грошову або матеріальну допомогу людям чи громадським організаціям (41,6 % опитаних у 2016 р.), найпопулярнішими були «швидкі» пожертви: у благодійну скриньку, церкві або просто передача грошей людям. Очевидно, що за таких умов отримання будь-яких підтверджувальних документів про власну благодійну діяльність є неможливим. А отже, люди свідомо позбавляють себе права на декларування податкової знижки для цього виду діяльності на користь більшої зручності та швидкості в наданні пожертви [23].

Не менш болючим аспектом є формування та зміцнення в населення відчуття довіри до благодійного сектору в цілому. Демонстрація на рис. Ж.1 Додатка Ж бенефіціарів пожертв підтверджує попередню тезу, що індивідуальні благодійники воліють жертвувати безпосередньо отримувачу коштів (80 % пожертв), волонтеру, який збирає для інших (21 % пожертв) чи церкві (19 % пожертв), без посередника у вигляді БО — 6 % пожертв. Однак цікавий ракурс дає деталізація причин відмови жертвувати на благодійність (див. рис. Ж.2 Додатка Ж). Залишаючи поза увагою суто економічний аспект, такий як відсутність коштів для пожертв (39 % відповідей), переконані, що в Україні є потужний потенціал для активізації приватної благодійності, який за правильних дій законодавця здатний забезпечити поширення усвідомленої благодійності як за кількістю благодійників, так і за розмірами їх пожертв. Зокрема, ідеться про такі причини відмови населення від пожертв: недовіра до отримувачів благодійної допомоги (23 % опитаних), скептицизм, що благодійна діяльність може мати реальний вплив на ситуацію (22 % опитаних), упевненість, що держава має подбати про вирішення проблем (21 %), відсутність часу та мотивації брати участь у такій діяльності (17 % опитаних) і необізнаність про доступні можливості (2 % опитаних).

Виходячи із цього, державі необхідно створити умови, за яких населення буде зацікавлене в переорієнтації на ті види благодійності, які можна документально підтвердити. І найперше це стосується необхідності лібералізувати вимоги щодо отримання податкової знижки, принаймні в частині обмежувального ліміту. Цікавою є логіка законодавчого закріплення дозволу на долучення до податкової

знижки суми пожертви, що не перевищує саме ці 4 % суми загального оподаткованого доходу платника. Адже не зрозуміло, чому в нормі фігурує обмеження щодо загального оподаткованого доходу (пп. 166.3.2 п. 166.3 ст. 166 ПКУ), якщо фактично прив'язка йде до розміру заробітної плати, що зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, — обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (п. 164.1 та пп. 166.4.2 п. 166.4 ст. 166 ПКУ). Тоді логічно заперечити, що необхідно розраховувати ліміт, виходячи із загальної суми всіх доходів платника податку, із яких сплачено ПДФО за стандартною ставкою, не обмежуючись лише розміром заробітної плати за рік, що зменшена відповідно до вимог податкового законодавства.

Не менш важливим аспектом, без якого податковий інструментарій буде нездатний реалізувати свій мотиваційний ресурс, є діяльність держави щодо нівелювання скептичних настроїв донорів і підстав для недовіри представникам благодійного сектору.

Реалії сьогодення швидко змінюються завдяки все більшому поширенню передових технологій, але при цьому старі підходи та механізми продовжують використовувати. Тому є сенс обговорювати доцільність розширення можливості користування податковими пільгами благодійникам за рахунок інших форм підтвердження фактів благодійної діяльності з одночасним забезпеченням належного рівню контролю за рухом благодійних коштів.

У цьому контексті впровадження успішного зарубіжного досвіду, наприклад, підвищення обмежувальних лімітів для пожертв під час декларування податкових пільг, реалізація схеми подарункової допомоги та спадкової пожертви, тощо, про що йтиметься далі, дійсно надавати нові імпульси розвитку усвідомленої благодійності, проте не менш важливо належним чином підтримати вже започатковані в Україні прогресивні новації. Маємо на увазі смс-благодійність або телекомблагодійність, можливість здійснення якої в Україні з'явилася відповідно

до норм Закону України від 06. 10. 2016 № 1664-VIII «Про внесення змін до деяких законів України щодо створення сприятливих умов для впровадження благодійних телекомунікаційних повідомлень» (далі — Закон № 1664-VIII) як наслідок активності представників благодійної спільноти з просування цієї ідеї.

Згідно із Законом № 1664-VIII, оператор телекомунікацій здійснює збір благодійних пожертв з використанням благодійного повідомлення серед абонентів на підставі договору про публічний збір благодійних пожертв, укладеного з неприбутковою організацією, зокрема благодійною організацією (крім політичних партій і кредитних спілок) або територіальною громадою [116]. У цьому разі істотними умовами такого договору є:

1) зобов'язання таких організацій оприлюднювати на своєму веб-сайті звіти про використання таких коштів і документи (або їх засвідчені копії), що підтверджують використання таких коштів;

2) строки оприлюднення зазначених відомостей і документів;

3) відповідальність за невиконання таких вимог.

Також оператор телекомунікацій має право здійснювати контроль цільового використання коштів, зібраних шляхом публічного збору благодійних пожертв з використанням благодійного телекомунікаційного повідомлення.

Отже, у випадку із смс-благодійністю може бути реалізований потрібний контроль за діяльністю благодійних організацій, зокрема: від держави, оператора зв'язку та громадськості через оприлюднення неприбутковими організаціями звітів на власних веб-сайтах. Це важливо, особливо зважаючи на факт, що в суспільстві є великий запит на добросовісність, прозорість і підзвітність діяльності у сфері благодійності, на чому вже було наголошено вище. Також спостерігається певна пасивність населення в питаннях, пов'язаних із необхідністю документального доведення факту благодійності, який найчастіше має спонтанний характер.

Логічним є висновок, що державі необхідно активізувати розвиток такого виду благодійності шляхом усебічної популяризації, оскільки цей крок здатний надати імпульс для розвитку цієї сфери в цілому без значних фінансових втрат бюджету. Як видно з даних табл. Ж.6 Додатка Ж, у 2016 р. послугами смс-благодійності

скористалося 11,6 % опитаних серед тих, хто надавав благодійну грошову або матеріальну допомогу людям чи громадським організаціям. Однак норми Закону № 1664-VIII ще не діяли, оскільки він був прийнятий наприкінці року, проте люди були готові підтримувати благодійні ініціативи. Ще вища активність щодо смс-благодійності була у 2015 р. — 17,4 % опитаних [23].

За інформацією з протоколу зустрічі від 26.09.2017 р. Робочої групи з впровадження телекомблагодійності, до складу якої входять по одному представнику від компаній ПрАТ «Київстар», ТОВ «Лайфселл», ПАТ «Укртелеком» і ПрАТ «Vodafone Україна», представники благодійних організацій МБФ «Українська Біржа Благодійності», «Благодійний фонд “СОС Дитячі містечка Україна”», МБФ «Карітас України», БФ «Таблеточки», БО «Український форум благодійників», відомо, що в грудні 2016 р. в приміщенні Американської торговельної палати керівники чотирьох найбільших операторів телекомунікацій України підписали Меморандум щодо сприяння розробці та впровадженню Всеукраїнської платформи публічного збирання благодійних пожертв за допомогою засобів телекомунікацій. Необхідність створення єдиної Платформи пояснюють відсутністю технічної можливості в окремих операторів телекомунікацій забезпечити функцію перевірки документів, що надаватимуться численними неприбутковими організаціями, і проконтролювати цільове використання грошових коштів, перерахованих на благодійність [122] (див. табл. Ж.7 Додатка Ж).

Кабінетом міністрів України Постановою від 20.09.2017 р. № 703 було схвалено важливі й довгоочікувані зміни до Правил надання й отримання телекомунікаційних послуг, відповідно до яких поміж інших встановлено, що [117]:

- сума телекомпожертви відраховуватиметься від авансу абонента;
- оператор списуватиме вартість пожертви з рахунку абонента лише після того, як надішле йому повідомлення про призначення та суму благодійного внеску й отримає згоду абонента;

- оператор повідомляє про списану на благодійність суму після того, як абонент надіслав благодійне повідомлення;
- оператор зв'язку не бере комісії з благодійних СМС і голосових повідомлень.

Тобто процес впровадження цієї новаторської для України ідеї триває, але доволі повільно. Є багато нюансів технічного та правового характеру, однак їх можна швидко вирішити за умови безперервного фінансування процедури адвокації Платформи, а цей аспект сьогодні є якраз найпроблемнішим. Ще у 2017 р. керівник Робочої групи І. Гуцал звертала увагу на проблематику фінансового аспекту функціонування Платформи, зокрема на таке: «Ніхто поки не готовий узяти на себе фінансування розробки та змісту такого інструменту. А вже чинні рішення вимагають залучення комерційних компаній і, відповідно, оплати їхніх послуг. ...Мобільні оператори озвучили готовність самотійно покривати свої витрати на обробку та передачу даних за умови, що буде створено робочий інструмент, який забезпечить рівний доступ до телекомблагодійності для всіх неприбуткових організацій. У цьому разі цей інструмент має забезпечувати обробку, зберігання інформації, перевірку даних, контроль, публічність, звітність і захист від шахрайства. Головне запитання: за чий рахунок буде утримуватися така платформа в Україні?» [49].

Відповідно старт телекомблагодійності затримується — з моменту підписання Меморандуму минуло два роки, проте Платформа досі не працює. На нашу думку, за ресурсної й інформаційної підтримки цього процесу з боку держави благодійність такого формату може стати лідером поміж інших.

Окрім безпосередньо фінансової підтримки створення Платформи, одним із перших заходів, що може бути швидко реалізований через податкову систему, може стати надання права на долучення до податкової знижки платника сум, витрачених на смс-благодійність, підтвердженням чого буде звіт оператора телекомунікаційного зв'язку щодо контрактних абонентів і тих абонентів, номер яких прив'язаний до конкретної особи (її паспортних даних).

Отже, сьогодні світ змінюється з неймовірною швидкістю. Держава як центральний монополіст влади поступово втрачає свої позиції, оскільки новий світовий порядок упевнено започатковує наступний тренд — полісуб'єктність відносин як усередині країни, так і на міжнародному рівні. Держава в конкурентній боротьбі з новими суспільними інститутами (транснаціональні корпорації та фінансові установи, міжнародні громадські та БО тощо) поступово втрачає виняткове право на виконання певних функцій або програє за якістю їх виконання. Зазначене вище є цілком справедливим щодо сектору благодійності, коли громадянське суспільство здатне не лише ефективно вирішувати проблеми незадовільного стану соціально-економічної сфери, а й викорінювати причини постання таких проблем.

Як справедливо зазначає відомий український науковець, професор Д. Гетьманцев, що ми є свідками започаткування нових підходів до регулювання державних фінансів. А оподаткування — це лише один з яскравих прикладів загального тренду, коли, зокрема, пропозиції щодо порядку стягнення податків на міжнародному рівні (щодо екологічних податків) усе частіше висувують міжнародні експерти, а в найближчому майбутньому це буде реальністю і в частині встановлення обов'язкових платежів [44].

Україна, на жаль, поки що стоїть осторонь цих процесів. І попри усвідомлення новітніх трендів, підходи та правила державного регулювання переважно залишаються старими, як і пріоритети державного впливу. А у випадку з благодійністю, ми переконані, що й значення цієї сфери для розвитку країни досі законодавцем повноцінно не осмислене. Формування інструментарію податкового регулювання має ґрунтуватися на вихідних параметрах сфери, яку доцільно стратегічно розвивати за рахунок податкового стимулювання. Однак активізації усвідомленої благодійності фізичних осіб як частини системної державної стратегії розвитку громадянського суспільства за рахунок податкових пільг не спостерігаємо. Відповідно, формування бажаної для держави поведінки індивідуальних донорів інструментарієм оподаткування, що, власне, і є метою ефективного податкового регулювання, не здійснюється.

3.2. Напрями розвитку корпоративної благодійності в контексті впливу пільг з податку на прибуток підприємств

Попри важливість дослідження концептуальних засад оподаткування розходження між очікуваним і реальним станом функціонування податкової системи країни змушує фахівців постійно аналізувати чинні технології адміністрування податків на предмет виявлення як суто технічних недоліків, так і таких, що своєю присутністю нівелюють передумови досягнення визначених державою довгострокових регулюючих ефектів, які спроможні генерувати податки в силу своєї природи. Насправді, прогалини або неузгодженість окремих норм податкового законодавства через практичну площину здатні негативно впливати на загальний процес розвитку соціально-економічних процесів і явищ. Постає логічне запитання: чи є справедливим це твердження для податку на прибуток підприємств (далі — ППП) з погляду стимулювання державою суспільно корисної поведінки, зокрема, благодійної активності його платників.

У цілому податок на прибуток підприємств є бюджетоутворювальним податком, а значимість реформування законодавцем будь-яких його елементів (особливо в частині податкових пільг) важко переоцінити, ураховуючи кількість платників та об'єктів оподаткування. Унаслідок цього регулюючий потенціал податку є надзвичайно потужним, проте наскільки ефективно його використовує держава в заохоченні благодійної діяльності?

Оцінимо пільги з ППП для благодійників-резидентів, які є юридичними особами приватного права, відповідно до норм Податкового кодексу України. Таким чином, у фокус нашого аналізу потраплятимуть бізнесові юридичні особи та неприбуткові благодійні організації України [22].

Нагадаємо, що об'єктом обкладення ППП є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначають 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 Розділу III ПКУ (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ) [110].

Так, 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 ст. 140 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, а відповідно зростатиме сума належного до сплати благодійником ППП.

Тобто в бухгалтерському обліку вся вартість благодійної допомоги відобразиться в складі інших витрат від звичайної діяльності в періоді їх понесення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [113], але в разі визначення фінансового результату з метою обкладення податком бухгалтерський фінансовий результат необхідно буде збільшити на суму допомоги, яка перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року [25]. Гранична сума в 4 % за наслідками 2018 р. розраховуватиметься від суми, зазначеної в рядку 04 «Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03 РІ) (+, -)» декларації з податку на прибуток підприємств за 2018 р., затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 2015 р. № 897 [118].

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці. Такі підприємства враховують перерахування неприбутковим організаціям у повному обсязі, а всі інші мають скоригувати свій

фінансовий результат, отриманий за даними бухгалтерського обліку, і врахувати обмеження пп. 140.5.9 ст. 140 ПКУ.

На нашу думку, встановлена законодавцем межа в 4 %, як і для благодійників — фізичних осіб, є доволі низькою. Очевидно, що під час визначення розміру граничного відсотку для зменшення витрат благодійника закладалася ідея запобігання зловживаннями такою нормою для маніпулювання розміром податкових зобов'язань. Проте, дозволений для корпоративних донорів ліміт витрат видається нам формальною величиною, що апріорі не здатна стимулювати юридичних осіб приватного права масово здійснювати благодійну діяльність.

Зазначимо, що законодавством було зроблено певні послаблення, відповідно до яких з 01. 01. 2015 р. 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 і медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначає 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 утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення АТО (пізніше — ООС) (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, особливо враховуючи кількість таких юридичних осіб відповідно до даних Державного комітету статистики України (табл. 3.2), усе ж таки не сприяє активізації благодійності [159]. Оскільки,

якщо в минулому році податкового прибутку не було, бухгалтерський фінансовий результат для цілей оподаткування благодійник змушений відкоригувати на всю вартість благодійної допомоги.

Таблиця 3.2

**Динаміка частки прибуткових і збиткових підприємств
у 2013–2017 рр.***

млрд грн

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	72,8	593,2	27,2	356,2

*Примітка: побудовано автором за даними Державної служби статистики України [155].

Як видно з даних табл. 3.2, фактично 30 % збиткових підприємств від загальної кількості підприємств України теоретично 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.

Цікаво, що до прийняття змін до Розділу III ПКУ в частині методології визначення розміру оподатковуваного прибутку була норма пп. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, зміст якої був набагато м'якшим стосовно благодійників, що отримали збитки. Зокрема, у разі якщо за результатами попереднього звітного року такі платники отримували від'ємний результат об'єкта оподаткування, то дозволена для вирахування суму пожертв визначали з урахуванням оподатковуваного прибутку, отриманого в році, що передував року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки. Вважаємо помилковим підхід законодавця, коли благодійні витрати, за умови їх здійснення в «збитковому» для підприємства році, з метою зменшення належного до сплати ППП втрачаються остаточно.

Також у чинній редакції ПКУ зменшено відсоткову межу з 10 % до 8 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року для вирахування з фінансового результату до оподаткування щодо 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 та 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 01.01.2017 р. з 50 до 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, зменшено межу, у разі перевищення якої через придбання в неприбуткових організацій товарів, зокрема необоротних активів, робіт і послуг, юридичні особи зобов'язані збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму 30 % вартості таких товарів, робіт і послуг (пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ). У 2017 р. це 80 000 грн, а у 2018 р. — 93 075 грн). Ці вимоги не застосовують, якщо операція не є контрольованою та суму таких витрат підтверджує платник податку за цінами, визначеними за принципом «на відстані витягнутої руки», відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу, але без подання звіту.

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

Також хочемо продовжити цей логічний ряд, хоча наведені нижче норми важко віднести до благодійності в чистому вигляді — скоріше це добра воля роботодавця. Так, відповідно до Закону № 2245-VIII від 07.12.2017 р. 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 ППП, якщо таку компенсацію відповідно до Кодексу не включають до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи — платника ПДФО.

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 [22] (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розподіл джерел фінансування БО в Україні, % [56, с. 21–22]

Джерела фінансування БО	Відсоток фінансування БО, яке надходить з визначених джерел	Відсоток БО, що отримують фінансування з визначених 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

Як видно з даних табл. 3.3, 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 — 37 % від загальної кількості опитаних організацій, тобто більша частина БО шукає та має інші ресурси для забезпечення витрат діяльності. На жаль, невідомо, який відсоток компаній, які жертвують на благодійність, забезпечується не вітчизняними представниками, а підприємствами з іноземними інвестиціями або представництвами великого міжнародного бізнесу, для яких корпоративна соціальна відповідальність або благодійність — це стандарт діяльності, без виконання якого складно уявити власне функціонування. Однак ситуація зі статистикою, пов'язаної з благодійною діяльністю, в Україні є дуже сумною — її фактично немає, а тому оцінити такі паралелі неможливо.

Однак у цілому показники, наведені в табл. 3.3, свідчать про відсутність масової підтримки благодійності юридичними особами приватного права, що зареєстровані в Україні. Результати дослідження на тему «Компаративна оцінка бізнес-практик корпоративної соціальної відповідальності: ЄС і Україна», яке було проведено у 2016 р. шляхом опитування 214 європейських та українських компаній українського бізнес-середовища, діяльність яких поширена на 22 області України, у частині благодійної діяльності респондентів підтверджують нашу тезу. Так, благодійну діяльність юридичних осіб здебільшого здійснюють епізодично, час від часу — 79 % відповідей європейських компаній та 52 % відповідей українського бізнесу (див. рис. И.1 Додатка И). А як частина стратегії діяльності підприємства благодійність представлена лише у 29 % та 40 % компаніях відповідно. Вважаємо, що переважання українських підприємств над європейськими в розумінні благодійності як стратегічного індикатора діяльності компанії пов'язана з необхідністю мінімізації негативних наслідків проведення ООС (Операції об'єднаних сил, раніше — антитерористичної операції (АТО)) на Сході України, оскільки рівень загрози територіальній цілісності країни є високим, а отже, у цьому випадку йдеться про цілком усвідомлені дії.

На нашу думку, можна впевнено стверджувати, що власники бізнесу в Україні є благодійниками винятково за рахунок власних уявлень про добродійність. Підтвердження цього — відповіді респондентів щодо мотивів благодійної діяльності: альтруїзм та безкорислива діяльність є основою благодійності для більшості як європейських, так і національних компаній,

зокрема, 56 % і 55 % відповідно (див. рис. И.2 Додатка И). На другому місці фігурує бажання донорів здійснювати соціальні інвестиції — 37 % і 26 % відповідей представників європейських і національних благодійників, а тільки потім називають причини більш корисливого характеру, як-от довгострокова маркетингова стратегія (19 % і 25 % відповідно) чи особиста зацікавленість власників або топ-менеджменту (13 % і 24 %).

Однак форми надання благодійної допомоги доволі суттєво різняться (див. рис. И.3 Додатка И). Як видно з рис. И.3 Додатка И, для європейських компаній центральною формою є саме грошова допомога — 63 % позитивних відповідей, тоді як для українських підприємств питома вага такої форми склала лише 36 %, поступившись товарам і послугам, пов'язаним із діяльністю компанії (43 %) та волонтерській праці (37 %). Те саме стосується й інструментів благодійної допомоги — західні компанії тяжіють до адресної матеріальної допомоги — 54 % позитивних відповідей, а вітчизняні підприємці віддають перевагу допомозі товарами — 40 % позитивних відповідей респондентів (див. рис. И.4 Додатка И). При цьому тотожним є відсоток надання благодійної допомоги через власні благодійні програми та фонди (15 % і 16 % відповідно), партнерську благодійну допомогу через посередників (31 % і 30 % відповідно) і допомогу послугами (25 % і 22 % відповідно).

На нашу думку, наведена статистика може бути використана з метою усвідомлення загальної картини корпоративної благодійності в Україні, оскільки корелює з показниками інших опитувань і низьким рівнем розвитку усвідомленої благодійної діяльності як юридичних, так і фізичних осіб.

У сукупності це підтверджує факт, що системне заохочення представників бізнесових структур щодо заняття благодійною діяльністю інструментарієм оподаткування взагалі не здійснюється — більше того, податкові пільги посідають останнє місце серед факторів впливу на прийняття рішення про здійснення пожертв (див. рис. И.5 Додатка И) для всіх суб'єктів діяльності в Україні. Як видно з рис. И.5 Додатка И, лідерами серед мотиваційних чинників є мета, міжнародний імідж компанії, отримувач і форма благодійної діяльності, тоді як податкові пільги не грають жодної ролі.

Ураховуючи зазначене, вважаємо, у питаннях податкового стимулювання активізації благодійності підхід законодавця важко оцінити як такий, що націлений на мотивування юридичних осіб приватного права здійснювати суспільно корисну благодійну діяльність, а тому він потребує суттєвого коригування відповідно до вимог сьогодення та успішних рішень західних країн.

Далі розглянемо порядок оподаткування БО відповідно до норм Розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 р. № 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. БО можуть заснувати як благодійне товариство, благодійну установу чи благодійний фонд (ст. 13 Закону) [115].

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 [16].

Податковий кодекс визначає неприбуткові підприємства, установи й організації такими організаціями, що є платниками ППП в порядку та на умовах, установлених п. 133.4 ст. 133 ПКУ. А, відповідно, БО не є платниками ППП і за результатами звітного року подають до ДФС України Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації [63].

Обов'язковою умовою для НПО (зокрема для БО) є використання власних доходів (прибутків) тільки для фінансування видатків на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) і 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 використовувати тільки 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 й інших пов'язаних з ними осіб.

У разі врахування змін, внесених Законом від 06. 10. 2016 р. № 1667, не вважають 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) і напрямів діяльності, визначених установчими документами такої НПО [160].

Після ознайомлення із цими нормами ПКУ стосовно благодійних організацій складається враження їх суцільної підтримки законодавством інструментарієм оподаткування, що є позитивним. Однак порівняння статистичної інформації стосовно кількості БО, які користуються статусом НПО, а відповідно не сплачують ППП, і результатів діяльності БО в цілому по Україні змушують підняти питання доцільності такої підтримки для всіх зареєстрованих БО та ефективності здійснення податкового контролю за діяльністю БО. Деталізуємо цю тезу [16].

За даними Держкомстату станом на 01. 01. 2018 р. в Україні було 17 726 благодійних організацій (рис. 3.2).

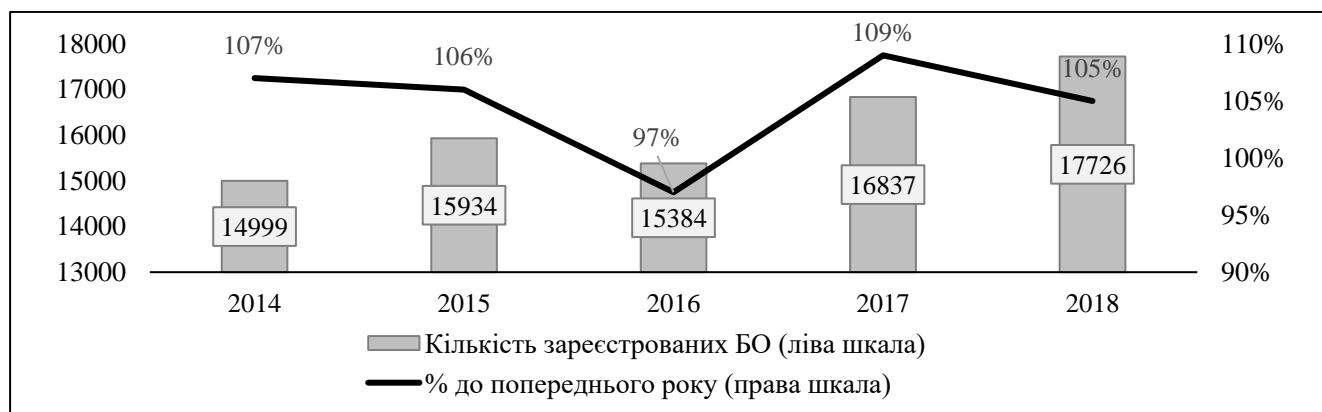


Рис. 3.2. Кількість зареєстрованих БО України у 2014–2018 рр. (станом на 1 січня року) [72]

Як видно з рис. 3.2, кількість БО можна назвати стабільно зростаючою. Доволі помітний сплеск чисельності БО спостерігався станом на 01. 01. 2017 р., що, на нашу думку, зокрема, може бути пов'язано із змінами в податковому законодавстві, внесеними Законом від 06. 10. 2016 р. № 1667 (описані вище), які спростили процес фінансування видатків БО. Але яка частка БО у цих майже 18 тис. зареєстрованих БО справді здійснюють благодійність, а яка існує лише на папері?

Якщо орієнтуватися на оцінку аналітиків Українського форуму благодійників, то кількість «сміттєвих» БО вражає [20]. Так, за підрахунками експертів Форуму основний благодійний бюджет України складають лише 500–1000 організацій. Наприклад, у 2015 р. витрати ТОП-100 благодійних фондів склали близько 2/3 благодійних витрат країни, а близько третини всіх офіційних благодійних витрат в Україні у 2015 р. склали витрати першої п'ятірки списку: МБФ «Альянс громадського здоров'я», БФ Ріната Ахметова «Розвиток України», БО «Мережа», БО «БФ “Квітучий край”», МФ «Відродження». Однак має місце незрозуміла ситуація, коли 25 фондів з переліку ТОП-100 благодійних фондів із багатомільйонними оборотами функціонують без жодного веб-сайту, фейсбук-сторінки та відкритої інформації про витрати та діяльність [49].

Ще гіршу статистику щодо кількості реальних БО демонструє Національний рейтинг благодійників — професійний незалежний рейтинг благодійних фондів та організацій, які готові оприлюднювати свої податкові звіти. Рейтинг проводить Український форум благодійників разом з авторитетними партнерами з 2013 р. Наприклад, у 2017 р. в рейтингу взяло участь 89 благодійних фондів та організацій, які оприлюднили свою податкову звітність за 2016 р. 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 р. [49].

У 2018 р. кількість учасників Рейтингу знову зросла й досягла позначки в 100 благодійних організацій, які відкрито відзвітували за витрачені 2,6 млрд грн, що, однак, склало лише 21 % від загальних витрат на благодійність у 2017 р. — як зазначено на сайті Українського форуму благодійності. За результатами 2017 р.

Державній фіскальній службі України прозвітувало 8 800 БО щодо здійснених ними витрат на суму 12 447 365 165 грн (див. рис. И.6 Додатка И) [124]. Як видно з рис. И.6 Додатка И, ТОП-100 благодійних організацій здійснило 66 % усіх витрат на суму 8 181 589 652 грн, тоді як решта 8 700 організацій витратила 4 295 775 513 грн (лист ДФС України від 24. 04. 2018 р. № 512/2/99-99-12-03-06-10). Така статистика провокує серйозні сумніви.

Так, навіть щорічне зростання кількості БО, які беруть участь у національному рейтингу благодійності, не дає відповіді на запитання, чому осторонь процесів популяризації прозорої та підзвітної благодійності залишаються тисячі таких БО, користуючись при цьому статусом НПО, а відповідно не сплачуючи ППП. Як проконтролювати решту фактично 70 % витрат на благодійність, що в гривневому еквіваленті складає мільярдні суми?

Однак найбільш вражаючим є факт, що ДФС України в різних листах надає різну інформацію (див. табл. И.1 Додатка И). Так, відповідно до її листа від 07. 11. 2018 № 17361/Б/99-99-12-03-06-14 за наслідками 2017 р. прозвітувало не 8 800 благодійних організацій, а лише 3 036 (див. рис. 3.3).

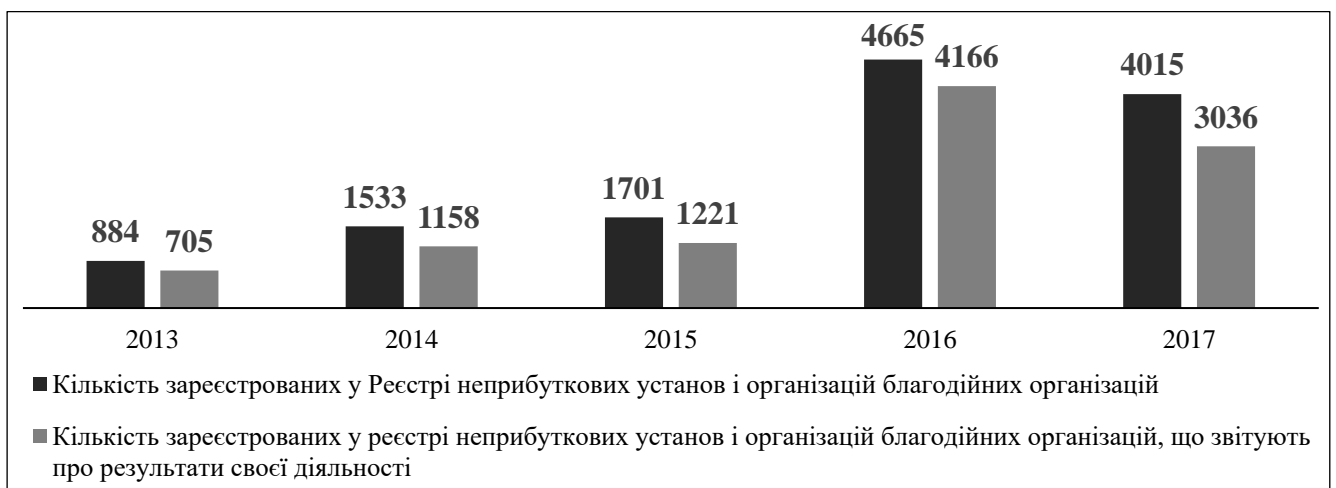


Рис. 3.3. Динаміка кількості зареєстрованих у Реєстрі неприбуткових установ і організацій благодійних організацій України [119]

Очевидно, що дані різняться від тих, які служба подала в попередньому листі, оприлюдненому на сайті Українського форуму благодійників. Так, ДФС України

повідомляє про майже втричі меншу кількість БО, зареєстрованих у Реєстрі, що прозвітували їй за наслідками 2017 р. Однак ще більшим є розрив порівняно з даними Держкомстату України, який станом на 01. 01. 2018 р. обліковує 17 726 організацій.

Відповідно, точно визначити реальну кількість благодійних організацій, які насправді функціонують у благодійному секторі України, доволі проблематично. Це підтверджує необхідність створення як відкритого доступу до такого роду інформації для забезпечення прозорості та контролю діяльності благодійників, так і зміни позиції держави щодо благодійного сектору в цілому.

Незрозумілим та несистемним є і облік податкових пільг з ППП, що були надані НПО (див. табл. И.2 Додатка И). Як видно з даних табл. И.2 Додатка И, за рахунок звільнення від оподаткування НПО отримують доволі значимі суми. Наприклад, станом на 01. 01. 2015 р. за рахунок звільнення від оподаткування доходів неприбуткових установ і організацій, отриманих у вигляді коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань (код 11020193), пільгою скористалося 21 126 організацій на суму 2 620,5 млн грн. А всього станом на 01. 01. 2015 р. благодійним організаціям було надано пільг на суму 4 574,6 млн грн. (див. табл. И.2 Додатка И). Переконані, що враховуючи такі обсяги, ця інформація має бути актуальною та оприлюднюватися у відкритому доступі. Проте з 01. 01. 2016 р. цю вибірку припинено. Довідники ж податкових пільг, які затверджує керівництво ДФС України і які містять перелік пільг і втрат бюджету, що обліковує служба, хоч і є доступними для широкого кола користувачів, але радикально скорочені, що робить наявну в них статистику малоінформативною та непоказовою.

Отже, є всі підстави стверджувати, що попри нормативну податкову підтримку діяльності вітчизняних БО шляхом вилучення таких організацій з переліку платників ППП, говорити про ефективне податкове стимулювання благодійної діяльності БО зарано. Ініціатива законодавця фактично нівелюється відсутністю реально чинних механізмів перевірки та зіставлення доходів і витрат БО, закритістю інформації щодо кількості й діяльності БО та низькою

результативністю боротьби із шахрайством, замаскованим під благодійну діяльність.

Порівняння статистичної інформації стосовно кількості БО, що використовують статус НПО, а відповідно не сплачують ППП, та результатів і прозорості діяльності БО в цілому по Україні змушують підняти питання доцільності підтримки для всіх зареєстрованих організацій та ефективності здійснення податкового контролю за їх активністю.

Отже, стан пільгового оподаткування прибутку для вітчизняних благодійників, що є юридичними особами приватного права, важко об'єктивно оцінити однозначно. Особливо складно зробити це за умов відсутності надійної статистичної бази щодо показників благодійної діяльності, порівняної в розрізі років, коли обґрунтування висновків доводиться будувати на даних вибіркового спостережень та опитувань на замовлення приватних структур. Однак упевнено можна стверджувати, що пільги з податку на прибуток підприємств для цього виду активності є доволі скромними, а тому й не є визначальним фактором, на який орієнтуватимуться благодійники-бізнесмени під час прийняття рішення про пожертвування. Щодо пільгового оподаткування благодійних організацій, то реальні механізми боротьби із можливими зловживаннями, які маскуються під благодійну діяльність, відсутні. І з погляду суспільної вигоди та популяризації благодійності як явища, позицію законодавця, за якої має місце описана нами ситуація, ми оцінюємо як слабку та неефективну, а отож таку, що потребує негайних змін.

3.3. Стратегічні орієнтири зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва

У глобальному вимірі вже давно усвідомлено той факт, що податкове стимулювання благодійності не мають розглядати з позиції зняття або додаткового посилення державної відповідальності щодо виконання певних функцій. Також

вартість пільг не мають протиставляти вартості наданої благодійниками допомоги. Зміст такого виду податкового регулювання в рамках державного регулювання економіки є набагато глибшим: податкові стимули є мотиваційним засобом розвитку активного, належного та плюралістичного громадянського суспільства, яке врівноважує монопольну владу держави, тоді як ступінь його розвитку є важливим індикатором зрілості держави з погляду захисту прав і свобод людини.

Об'єктивний факт того, що пільги стимулюють виробництво чогось, що має більшу соціальну цінність, ніж те, що держава могла б виробляти самостійно, якби не запропонувала податкові стимули, доведено в численних працях учених минулого століття й актуалізовано сучасними дослідниками з огляду на ті тенденції, що мають місце внаслідок прогресу світового розвитку.

Глобальне усвідомлення ролі благодійності та згода на її підтримку доступним уряду інструментарієм податкової системи наочно підтверджує інформація щодо особливостей податкового стимулювання благодійності в розрізі 177 країн (див. рис. К.1 Додатка К).

Одночасно було б помилковим стверджувати, що є можливість зробити ранжування таких країн світу від найкращого податкового стимулювання благодійності до найгіршого, результати якого могли б бути названі надійними та об'єктивними. Це можна пояснити тим, що, як уже ми неодноразово наголошували, податкові пільги в цій сфері, які реально, а не лише формально, забезпечуватимуть постійне зростання масштабів усвідомленої благодійності (одночасно за кількістю учасників та в обсягах пожертв), — це справді складна система в іще складнішій системі державного регулювання розвитку організацій громадянського суспільства. І взаємодія між різними елементами цієї системи (правове середовище, у якому оперують благодійники, перелік дозволених державою цілей благодійної діяльності, адміністративні бар'єри для здійснення благодійності, можливість ОГС вільно шукати джерела фінансування діяльності, податкові пільги тощо) має відповідати стратегічним цілям держави щодо розвитку організацій громадянського суспільства, які апріорі є різними в розрізі країн [18, с. 29–30].

Проілюструємо це на прикладі дозволених і заборонених сфер діяльності благодійних організацій, відповідно до яких законодавець передбачив або не передбачив податкові пільги для юридичних і фізичних осіб (див. табл. К.1 Додатка К). Наприклад, як видно із даних табл. К.1 Додатка К, у Китаї, Єгипті, Перу, Республіці Філіппіни, Саудівській Аравії, Туреччині та В'єтнамі податкові стимули не надають для правозахисної діяльності, яку здійснюють юридичні або фізичні особи. Із цього випливає висновок, що повноцінний розвиток ОГС, метою діяльності яких є гласність та критика влади, у зазначених країнах не належить до пріоритетів державної політики.

Отже, країни світу не можна порівняти шляхом сортування від кращого до гіршого рівня податкового стимулювання через принципові відмінності в підходах до того, яка саме діяльність підлягає пільгуванню, а яка — ні.

Однак історично об'єктивним є факт, що саме західні вчені є фігурами світового масштабу в питаннях дослідження державних фінансів відповідно до новітніх викликів сьогодення. Саме вони масово ініціюють процеси, за наслідками яких формується нове бачення щодо стандартного порядку речей. Вони ж є авторами ідей і теоретико-практичних продуктів, ступінь опрацювання проблеми й обґрунтування напрямів її усунення в яких є настільки значимою, що автори таких ідей заслуговують на винагороди світового масштабу. У контексті рішення щодо зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні через призму західної практики має вигляд цілком зважений і логічний.

Однак чи не найважливішою пересторогою, яку Україні доцільно найперше запозичити із Заходу, — це запобігання небезпеки сліпого копіювання чужих надбань у вітчизняних реаліях, без орієнтації на специфіку української економіки та менталітет населення. Такий підхід може призвести не лише до втрати національних особливостей податкової системи України, а й нашкодити благодійному сектору та країні в цілому шлейфом проблем політичного й економічного характеру, оскільки виклики, які спричинені саме національним підґрунтям, потрібно вирішувати, використовуючи узгоджену взаємодію

інструментів, під час конструювання яких ураховано не лише адміністративний, а й поведінковий ракурс, притаманний саме Україні.

Але слід пам'ятати, що, на жаль, методи економетричного моделювання, які широко використовують європейські й американські вчені, оскільки, за влучним висловом ученого Лоуренса Роберта Клейна (Lawrence Robert Klein), який був у 1980 р. удостоєний Нобелівської премії з економіки за створення економетричних моделей та їх застосування для аналізу економічних коливань і економічної політики, є абстрактним і спрощеним відображенням реального економічного процесу у формі математичних рівнянь [161, с. 402], в Україні поки що є неможливими для застосування. Обґрунтуємо, чому математичне моделювання поведінки платників податків у відповідь на впровадження або реформування державою певних податкових пільг у вітчизняних реаліях ставатиме доступним лише за наслідками впровадження комплексних змін.

Так, упродовж останніх десятиліть варіативність запропонованих авторами підходів щодо оцінки впливу змін у благодійних податкових пільгах на масштаби благодійної діяльності налічує десятки й сотні формул [230, с. 37–39]. Найбільш концептуальними роботами цього напрямку вважають ті, що наведені нижче (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Концептуальні дослідження поведінки платників податків на основі даних податкових декларацій*

Автор(и) дослідження	Рік проведення	Цінова еластичність пожертв	Вихідні дані
Бакія і Хейм [170]	2011	-1,10	Податкові декларації за період 1979–2006 рр.
Аутен, Сіг і Клотфельтер [170]	2002	-1,26	Податкові декларації за період 1979–1993 рр.
Кевін Барретт (Kevin S. Barrett) [173]	1991	-1,09	Податкові декларації за період 1979–1986 рр.

*Примітка: побудовано автором на основі [230].

Як видно з даних табл. 3.4, основою для проведення відповідних прогнозних розрахунків стали дані податкових декларацій платників індивідуального

прибуткового податку із зазначеними в них благодійними податковими пільгами, як мінімум, за п'ятирічний період спостережень. У моделях ураховано різноманітні фактори та змінні, однак центральною умовою є їхня репрезентативність — кількість декларантів-благодійників сягає десятків і сотень тисяч. Наприклад, у дослідженні Дж. Бакії і Б. Хейма було опрацьовано 330 396 декларацій благодійників [172, с. 627]. Унаслідок цього є ґрунтовні підстави вважати отримані вченими результати надійними, а надані внаслідок цього рекомендації — такими, що можуть бути враховані під час зміни законодавцем елементів індивідуального прибуткового податку.

В Україні культура податкового декларування доходів і витрат є вкрай слабкою, а функціонально ефективний облік пов'язаних з благодійною діяльністю показників не здійснюють, унаслідок чого фізично відсутні необхідні дані в розрізі хоча б п'ятирічного періоду, що задовольняють вихідним для моделювання вимогам. На жаль, поки що є всі підстави стверджувати і про недоцільність таких розрахунків за умови гіпотетичної наявності відповідної статистики з огляду на кількість декларантів благодійної податкової знижки (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка показників з ПДФО в Україні, пов'язаних із благодійною податковою знижкою [119]

Рік	Кількість платників ПДФО — податкових агентів	Суми ПДФО, сплаченого до бюджету, млрд грн	Кількість річних податкових декларацій про майновий стан і доходи, поданих фізичними та самозайнятими особами	Сума заявленої благодійної податкової знижки, тис. грн	Кількість декларантів благодійної податкової знижки, осіб
2013	783 501	72,1	1 140 247	1 761,9	1544
2014	719 970	72,2	1 056 187	1 342,8	1036
2015	681 658	90,8	973 729	849,1	576
2016	708 489	127,3	1 164 029	746,0	390
2017	775 818	170,6	1 207 920	666,1	202

Як видно з даних табл. 3.5, на тлі 1 млн 208 тис. поданих декларацій про майновий стан і доходи за 2017 р. кількість декларантів благодійного податкового

вирахування склала 202 особи, або 0,02 % — настільки незначна величина, що на її основі априорі не можуть бути сформульовані жодні достовірні висновки, оскільки отриманий результат буде нікчемним.

Також переважна більшість запропонованих підходів оцінки впливу змін у благодійних податкових пільгах на масштаби благодійної діяльності проведена на прикладі США, однак специфіка податкової системи цієї країни накладає на математичний інструментарій розрахунків свій унікальний відбиток. Так, змінні, що використовують у моделях, — стандартне та постатейні вирахування, різні ставки податку для різних рівнів доходів, особливості статусу платників з метою сплати податків, звільнення від податку на приріст капіталу у випадку пожертв капітального майна тощо, а також їх співвідношення є непридатними для застосування для прогнозування аналогічних процесів в Україні.

Додаткову складність зумовлює той факт, що під час економетричного моделювання благодійної поведінки донорів вхідні дані завжди характеризуватимуться високим ступенем цензурування (неповні дані), оскільки в дослідженні не беруть до уваги тих платників, які в періоді, що аналізують, не декларували благодійні податкові пільги — приблизно 80 % усіх декларантів. Це впливає на забезпечення некорельованості змінних (регресорів) та випадкової помилки, а отже призводить до проблеми ендогенності або залежності регресорів і помилок розрахунків — ключовий факт, на який вказують під час дебатів щодо достовірності побудованих економетричних моделей і, відповідно, отриманих кінцевих даних [342].

Іншим важливим питанням є гомогенність. Чи є благодійна поведінка гомогенною (однорідною) чи правильніше визначати еластичність окремо для різних дохідних груп, подарунків тощо? У більшості робіт із цієї тематики гомогенність приймають де факто, тоді як деякі вчені обґрунтовують помилковість такого підходу, оскільки цінова еластичність пожертви й еластичність доходу буде цілком різною для заможних і бідних платників, для супер пожертв і незначних внесків, або для різних складових податкової пільги, націленої на різні групи платників [226]. Унаслідок цього вихідні дані повинні мати таку специфікацію, щоб забезпечити гетерогенність отриманих відповідей.

Ураховуючи зазначене, на нашу думку, у вітчизняних умовах потенційно можливою для застосування є триступенева модель цензурованої квантильної регресії, яку запропонували вчені Віктор Черножуков (Victor Chernozhukov) і Хен Хонг (Han Hong) [202], а адаптовали її для оцінки благодійної поведінки вчені-економістки Габріель Фак (Gabrielle Fack) і Каміла Ландайс (Camille Landais) [225].

У цілому регресійний аналіз дає можливість зрозуміти, як варіюватиметься типове значення залежної змінної, якщо одна з незалежних змінних змінюється, а інші залишаються фіксованими. Треступенева модель цензурованої квантильної регресії спирається на структуровані обмеження, які враховані у вірогідності цензурування. Ці параметри спрощують обчислення, є практичними, проте одночасно не надто жорсткими, такими що зберігають сутнісні ознаки регресії, а саме: гетероскедастичність (дисперсія залишків змінюється для кожного спостереження або групи спостережень) і безрозподільний характер.

Ідея треступеневої оцінки полягає в тому, що спочатку обирають підмножину спостережень, у яких чітко забезпечено, що істинна оцінка схильності $h(X_i, C) = P(G^* > C | X_i, C)$ є строго більшою, аніж $1 - \tau$, де $1 - \tau$ — це вартість благодійної пожертви, τ — гранична ставка податку, G — благодійна жертва. Цей стан є необхідним для умовної квантильної лінії $X_i' \beta(\tau)$, яка має перевищувати цензуровану точку C , зважаючи на те, що X містить константу і потенційно може інкорпорувати в собі широкий спектр поліноміальних й альтернативних перетворень спостережуваних коваріатів [202]. Тому для обраної підмножини спостережень стандартна квантильна регресія, яка буде здійснена на другому кроці моделювання, дає нам послідовну (хоч і неефективну) початкову оцінку, за якої $X_i' \beta(\tau) > G > 0$. Перший відбірковий крок здійснюється шляхом оцінки ймовірності нецензурованої моделі:

$$\eta_i = \rho(X_i' \lambda) + S_i \quad (3.1)$$

де η_i — це ймовірність пожертви, яка дає оцінку істинної схильності $h(X_i, C)$.

Щоб на другому кроці отримати послідовну квантильну регресійну оцінку для умовного квантиля τ , ми маємо переконатися, що він є таким, що може бути визначеним, зокрема: $h(X_i) > 1 - \tau$. Оцінка істинної схильності у формулі 3.1 визначена неточно, оскільки вибрати всі спостереження $\rho(X_i' \lambda) > 1 - \tau$

доволі складно, але замість цього можна вибрати спостереження, які мають $\rho(X_i'\lambda) > 1 - \tau + c$, де c — скорочена константа між 0 та τ . На практиці c обирають таким чином, щоб контролювати розмір відхилених спостережень з обраної підмножини $j(c) = \{i: \rho(X_i'\lambda) > 1 - \tau + c\}$. Це правило використовують для вибору c , а отже $\frac{\#j(c)}{\#j(0)} = 90\%$, де $j(0)$ позначає підмножину j , коли $c = 0$. Черножуков і Гонг докладно обґрунтували, чому j не має бути найбільшою підмножиною спостережень за умови $h(X_i) > 1 - \tau$ [202, 225].

Другий крок полягає в проведенні стандартної оцінки квантової регресії $j(c)$:

$$\text{Min}_\beta \sum_{i \in j(c)} p_\tau(G_i - X_i'\beta_0(\tau)) \quad (3.2)$$

Оцінка β_0 , яку ми отримуємо з формули 3.2, є послідовною, але не ефективною. Тому наступний крок — вибір усіх спостережень, що мають коваріанти X_i , такі, як: $X_i'\beta_0(\tau) > 0 + \xi$, де ξ — невелика позитивна величина (за умови $\xi \rightarrow 0$). Цей крок дає змогу асимптотично вибрати всі спостереження з $X_i'\beta_0(\tau) > 0$, унаслідок чого забезпечують ефективність моделі квантильної регресії, яку буде продовжено на третьому кроці.

Під час третього кроку запускають квантильно-регресійну оцінку за спостереженнями, вибраними на другому кроці, з метою отримання постійної й ефективною оцінки $\beta_1(\tau)$ щодо $\beta(\tau)$. Зазвичай цей крок повторюють до чотирьох разів.

Описана процедура оцінки є простішою з погляду дотримання обчислювальних вимог, що насправді зручно для великих баз даних і моделі з численними регресорами, серед яких є і дихотомічні змінні. На основі цієї процедури та з урахуванням припущень, що реформа податкових благодійних пільг є екзогенною, а приховані тимчасові тренди та непомітні змінні, що впливають на поведінку благодійника, залежна варіативна змінна — це логарифм пожертв ($\ln(\text{gift})$), що коливається від 0 до ∞ .

Таким чином, модель оцінки благодійної поведінки донора у відповідь на розширення державою благодійних податкових пільг матиме такий вигляд (формула 3.3):

$$Q_{\ln(\text{gift})}(\tau) = C + a_1(\tau) \times \ln(\text{reduction rate}) + a_2(\tau) \times \ln(\text{income}) + X_i'\beta(\tau) \quad (3.3),$$

де $Q_{\ln(gift)}(\tau)$ — це τ -й квантиль логарифму пожертв відповідно до всіх регресорів, X_i — набір контрольованих змінних: вік, розмір домогосподарства, основне джерело доходу (заробітна плата, пенсія, підприємницький дохід чи дохід від приросту капіталу), сімейний статус. Ідентифікацію результатів реформ визначають через коефіцієнт $a_1(\tau)$ змінної $\ln(reduction\ rate)$, який фактично є еластичністю й інтерпретується таким чином: коли ставка податкового вирахування зростає на 1 %, то τ -й квантиль пожертв зростає на $a_1(\tau)$ % за інших незмінних умов [225]. У цьому разі варіативність $a_1(\tau)$ у формулі 3.3 стосовно до τ дає змогу оцінити дистрибутивний ефект реформи.

Отже, попри наявність численної кількості підходів до прогнозування поведінки донора у відповідь на запровадження заходів з податкового стимулювання благодійної діяльності, серед яких один з найвдаліших, на нашу думку, для застосування в Україні був детально описаний у нашій роботі, скористатися таким математичним апаратом у вітчизняних реаліях не є можливим через банальну відсутність необхідної інформації та нерелевантність наявних вхідних даних, а також загальну інституційну нерозвиненість облікових аспектів, пов'язаних із функціонуванням благодійного сектору.

Проблема набула таких масштабів, що була окремо висвітлена в Національній стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства на 2016–2020 рр., затвердженої Указом Президента України від 26. 02. 2016 р. № 68/2016, у якій, зокрема, зазначено, що рівень гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу та врахування кращого міжнародного досвіду у сфері розвитку громадянського суспільства є недостатнім, а благодійники не мають ефективних стимулів з боку держави, зокрема податкових, обтяжені бюрократичними процедурами, відсутній дієвий механізм захисту від шахрайства та інших зловживань у сфері благодійництва [104]. Для розв'язання цієї проблематики Указом Президента від 04. 11. 2016 р. № 487/2016 була створена Координаційна рада сприяння розвитку громадянського суспільства. Але поки що вона не демонструє належної активності: остання публікація на її сайті датується березнем 2017 р., а склад Робочої групи з питань державної фінансової підтримки інститутів громадянського суспільства, оподаткування та залучення до надання

соціальних послуг, що діє при Раді, з моменту оприлюднення у 2012 р. не оновлювали і результати діяльності Робочої групи не оприлюднювали. Отже, попри зовнішню демонстрацію процесу реалізації Стратегії, є підстави стверджувати про відсутність єдиного координаційного центру стратегії, результатом чого завжди стає підміна цілісності та системності на користь фрагментарності та недалекоглядності; зокрема, вимога п. 4.1 Стратегії щодо створення з урахуванням кращих практик Європейського Союзу сприятливого податкового середовища для юридичних і фізичних осіб, які надають благодійну допомогу [98, с. 7–25].

Вважаємо, що в контексті цього та відповідно до проблематики, окресленої в роботі, вихідним завданням є формування мотиваційної складової в структурі податкового стимулювання благодійності в Україні на основі найуспішніших західних рішень як вагової складової Стратегії розвитку українського громадянського суспільства, за наслідками чого кількість декларантів благодійних пільг підвищуватиметься від сьогоднішніх 0,15 % від загальної кількості тих, хто подав декларацію про майновий стан і доходи за наслідками 2017 р., до принаймні 10–11 % — показника на рівні Великої Британії — європейської країни, обсяг декларування благодійних пільг у якій вважають доволі низьким. Формування мотиваційної складової, своєю чергою, паралельно із заходами з удосконалення облікової складової, пов'язаних із благодійною діяльністю аспектів, у сукупності забезпечуватиме бажану для держави поведінкову складову благодійників, а також можливість подальшої метаморфози податкового регулювання благодійної сфери вже на основі висновків, сформованих за результатами економетричного моделювання.

Отже, за результатами проведеного нами дослідження, узагальнимо міжнародний досвід щодо ключових аспектів податкового стимулювання благодійності в табл. К.2 Додатка К у вигляді Дорожньої карти реформування зазначеного сектору в Україні з винятковою орієнтацією на вітчизняну специфіку та проблематику. На основі виокремлених нами табл. з К.2 Додатка К стратегічних орієнтирів запропонуємо власне бачення концептуальних підходів зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні як за рахунок пропагування ціннісних, духовно-етичних орієнтирів, так і підтримки такої

діяльності наявним у державі інструментарієм, зокрема інструментарієм оподаткування, виходячи з природи регулюючої функції податку. Такими стратегічними орієнтирами, зокрема, вважаємо наведені нижче. Окреслімо їх.

1. Забезпечення наукового супроводження процесу конструювання системної державної політики використання податкових стимулів для формування бажаної поведінки благодійників як пазла в загальній картині розбудови громадянського суспільства України, зокрема, через:

- залучення в безумовному порядку наукових установ, недержавних аналітичних центрів і незалежних експертів до розробки щорічних Планів реалізації Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 рр. під загальним головуванням Координаційної ради сприяння розвитку громадянського суспільства, а також до розробки інших програмних документів такого характеру та масштабу;
- проведення звітних конференцій з виконання щорічних Планів реалізації Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 рр. за участі представників наукової спільноти, інститутів громадянського суспільства, Секретаріату Кабінету Міністрів, Адміністрації Президента, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади України, офісу Координатора проектів ОБСЄ в Україні та ПРООН в Україні;
- активізація діяльності з одночасним підвищенням вимог до її прозорості Робочої групи з питань державної фінансової підтримки інститутів громадянського суспільства, оподаткування та залучення до надання соціальних послуг, що діє у складі Координаційної ради сприяння розвитку громадянського суспільства;
- забезпечення пріоритету у фінансуванні за рахунок коштів державного бюджету фундаментальних і прикладних наукових досліджень, тематика яких пов'язана благодійністю в цілому та варіативністю податкового регулювання цієї сфери зокрема;
- розроблення на основі результатів таких фундаментальних і прикладних наукових досліджень державної цільової програми розвитку інфраструктури благодійності в Україні для якісної трансформації благодійності як єдиного сектору, а не відокремлених організацій та ініціатив;

– ініціювання Міністерством інформаційної політики України проведення на базі ВНЗ тренінгів, лекційних курсів та інформаційно-просвітницьких заходів, спрямованих на поширення серед молоді та населення інформації про тенденції світової благодійності та механізми її державної підтримки, що реалізовані в законах західних країн та України.

2. Удосконалення норм Закону України «Про благодійність та благодійні організації» від 05. 07. 2012 р. № 5073-VI через внесення відповідних змін у текст Закону, зокрема:

- уточнення понятійно-категоріального апарату шляхом розкриття ключових термінів, які пропонує автор до викладення в такій редакції: *благодійність* — особиста та/або майнова допомога її набувачам з метою покращення матеріального й морального стану окремих осіб задля досягнення соціально-економічного розвитку країни в цілому, що ґрунтується на засадах добровільності та безоплатності; *благодійна допомога* — допомога в грошовій або натуральній формі, яка надходить на користь бенефіціарів у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги тощо) і відповідає вимогам податкового законодавства України;
- окреслення та закріплення форм благодійної діяльності, які автор визначив як меценатство, волонтерство, гуманітарна допомога, благодійна допомога та донорство, і принципів здійснення благодійної діяльності, а саме: добровільність, законність, гуманність, неприбутковість, спільність інтересів та рівність прав суб'єктів сфери, гласність, підзвітність і субсидіарність;
- зменшення встановленого в п. 3 ст. 16 Закону ліміту щодо розміру адміністративних витрат благодійної організації з 20 % доходу цієї організації в поточному році до 10 % задля уникнення фактів фінансування такою організацією неефективних витрат.

3. Популяризація благодійності в країні заходами немонетарного характеру з урахуванням мотивів людської поведінки, а саме:

- закладення традицій благодійності шляхом визначення пам'ятних дат, подій і заходів на державному та місцевому рівнях;

- запровадження конкурсу «Благодійник року» та «Волонтер року» у масштабах України із закріпленням чисельних номінацій для максимального охоплення варіативності благодійної діяльності та он-лайн трансляцією церемонії нагородження;
- створення соціальних ефектів для благодійників шляхом оприлюднення їх вчинків на сторінках соціальних мереж лідерів думок і публічних осіб;
- поширення інформації про благодійну діяльність донорів через ЗМІ зі встановленням законодавчої вимоги щодо обов'язку ведення відповідної щотижневої рубрики;
- широке інформування громадськості про заходи з руйнування шахрайських схем під час збору пожертв;
- формування бази довгострокових та щорічних проектів і програм міжнародної технічної допомоги реципієнтам України для залучення додаткових коштів на реалізацію благодійних і соціальних програм на сайтах відповідних департаментів обласних державних адміністрацій України.

4. Підвищення довіри до діяльності благодійних організацій:

- запуск Міністерством фінансів України процесу напрацювання морально-етичних і професійних стандартів діяльності благодійних організацій та установ, а також критеріїв надання державної фінансової підтримки таким організаціям із одночасним забезпеченням під час цього належної міжсекторальної співпраці між міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади та представниками наукової спільноти й громадянського суспільства;
- створення бальної оцінки діяльності для всіх зареєстрованих у ДФС України благодійних організацій із одночасним віддзеркаленням інформації на інтерактивній карті — Єдиній базі благодійних фондів та організацій України;
- ініціювання процесу примусової ліквідації «сміттєвих» благодійних організацій, а також тих, які систематично не звітують про результати своєї діяльності;
- відмова від практики фінансування з державного бюджету неприбуткових організацій, що виконують державні проекти або перебувають під контролем держави, якщо їх діяльність не спрямована на розвиток.

5. Посилення контролю за діяльністю у сфері благодійності шляхом зміни звітних вимог для її суб'єктів, а саме:

- зміна структури Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації в частині впровадження обов'язкової деталізації (розшифровки) у Додатках загальної суми отриманих доходів і здійснених витрат у розрізі контрагентів, що надаватиме можливість визначення джерел фінансування благодійних установ і зіставлення рівня офіційних доходів благодійників із розмірами здійснених пожертв, а також напрямів витрат благодійних установ і бенефіціарів їх пожертв (за прикладом Додатка 5 до декларації з податку на додану вартість);
- поширення обов'язку щодо розміщення інформації про надходження та використання благодійних пожертв від фізичних і юридичних осіб, що від 01. 01. 2018 р. почав діяти для медичних закладів відповідно до Наказу МОЗ України від 25. 07. 2017 р. № 848, на всі заклади й установи, які отримують таку благодійну допомогу;
- фінансування з державного бюджету процесу створення Платформи Телекомблагодійності;

6. Забезпечення можливості повноцінного контролю за благодійними податковими пільгами:

- повернення до практики обліку благодійних податкових пільг, що використані донорами благодійної допомоги та благодійними організаціями, представниками ДФС України за єдиним, незмінним форматом звітності;
- оприлюднення статистики використання благодійних податкових пільг, а також кількості благодійних організацій, що зареєстровані у Реєстрі неприбуткових установ і організацій і звітують про результати діяльності, на сайті податкового відомства на регулярній основі;
- проведення науково-обґрунтованої оцінки ризиків і вигоди від новацій щодо благодійних податкових пільг у довгостроковій перспективі;
- підвищення відповідальності за незаконне користування податковими пільгами;

- здійснення обов'язкових податкових перевірок благодійних установ із наступною періодичністю: БО — не рідше одного разу на 3 роки, іменний благодійний фонд — не рідше одного разу на 2 роки;
- розроблення та введення в дію окремої бази обліку наданої та використаної благодійної та гуманітарної допомоги в масштабах країни, що є співставною та доступною за запитом для широкого кола користувачів;
- виділення потенційних пов'язаних осіб і членів родини всіх ступенів споріднення в ланцюгу «пожертва – благодійна організація – бенефіціар».

7. Заохочення приватних благодійників до декларування благодійних податкових пільг:

- забезпечення можливості користування благодійними податковими пільгами широким верствам населення та корпоративним благодійникам за рахунок підвищення граничних обмежень з 4 % до 18 % від розміру оподаткованого доходу з одночасним правом на декларування сум витрат, що перевищують установлений ліміт, протягом наступних 5 років з метою отримання благодійної пільги;
- надання права фізичним особам при розрахунку ліміту для застосування податкової знижки враховувати не лише річний дохід, отриманий ним у вигляді заробітної плати, що зменшена відповідно до вимог податкового законодавства, а загальний оподатковуваний дохід, з якого сплачено ПДФО за основною ставкою;
- повернення норми щодо права збиткових у попередньому звітному періоді підприємств у разі розрахунку ліміту податкового вирахування ліміту враховувати оподатковуваний прибуток, отриманий у році, що передував року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки;
- законодавче закріплення нормативу щодо обов'язкового оприлюднення благодійними організаціями на сторінках власних веб-сайтів даних податкової та статистичної звітності з установленням суворих штрафних санкцій за невиконання вимог і вилученням із Реєстру неприбуткових установ і організацій;
- забезпечення можливості здійснення благодійної допомоги під час виплати заробітної плати роботодавцем;

- закріплення права на спадкову пожертву;
- введення можливості переадресації пожертви (відсоткова філантропія або пожертва) у розмірі 1 % від суми сплаченого ПДФО (див. Додаток Л).

8. Підвищення податкової культури та забезпечення рівноправності в доступі до благодійних податкових пільг для всіх категорій благодійників:

- проведення широкої масово-роз'яснювальної роботи щодо переваг використання благодійних податкових пільг донорами пожертв;
- фінансування з бюджету діяльності тих благодійних організацій, що здатні безкоштовно надавати благодійникам кваліфіковану допомогу під час заповнення податкової звітності;
- викладення норм податкового законодавства щодо благодійних податкових пільг на сайті відповідних відомств доступною мовою, уникаючи практики безпосереднього приведення текстів із Законів та Кодексів;
- надання права на відтермінування строку подання декларацій загалом до трьох місяців у випадку зазначення в них благодійних податкових пільг;
- відмова від практики прихованої підтримки благодійної діяльності заможних донорів інструментарієм оподаткування, зокрема, у частині звільнення майнових пожертв від податку на приріст капіталу;
- визнання інституту шлюбу з метою оподаткування, зокрема, надання права одному з подружжя передавати іншому партнерові невикористані благодійні податкові пільги;
- ініціювання запровадження механізму подвоювання пожертв (match-funding) як ефективного способу мотивування благодійної активності («Big Give»);
- автоматичне зарахування до складу благодійної податкової знижки в обліковій картці платника податків сум благодійних витрат, що здійснені ним через платформу Телекомблагодійності, із остаточним коригуванням дозволеного до включення розміру відповідно до суми річної заробітної плати благодійника.

Об'єктивною дійсністю є факт, що запропонований перелік заходів не є вичерпним — це лише перші кроки на шляху якісної розбудови благодійного сектору за допомогою податкового регулювання. Але без адекватної підтримки сектору благодійності з боку держави через наявний в останньої інструментарій регулювання економічних і соціальних процесів очікувати на нарощування

активності залучення українців у благодійну діяльність марно. А тим більше марно сподіватися на капіталізацію накопичених знань і досвіду благодійників для виходу сфери благодійництва в Україні на новій рівень розвитку, що вже реалізований у західних країнах.

На основі тверджень, викладених вище, наведемо в Додатку Л авторський Законопроект про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку благодійної діяльності в частині модифікації дизайну чинних в Україні благодійних податкових пільг і запровадження нових за прикладом кращого міжнародного досвіду. І хоча в цілому сфера благодійності потребує реформ змістовного характеру, що окреслені нами в концептуальних підходах зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні, підготовлені нами результати вже можуть бути використані в процесі реалізації законодавчої ініціативи відповідних суб'єктів.

Отже, вважаємо, що запропонована нами інтерпретація ідейно-теоретичних напрацювань і практичних підходів, які апробовані в західних країнах у рамках прагматичної, егалітарної та перехідної між прагматичною та егалітарною моделями, для вирішення проблем, причиною виникнення яких є фактори саме національного походження, зокрема, специфіка податкової системи України та менталітет платників податків, є запорукою ефективної реалізації регулюючої функції податків, як-от стимулювання активізації благодійної діяльності донорів інструментарієм оподаткування в контексті забезпечення позитивного впливу на загальний розвиток громадянського суспільства України в цілому.

Висновки до розділу 3

1. Рейтинг України у Всесвітньому індексі благодійності є далеким від потенційно можливого й щороку зазнає турбулентних змін у межах сотої позиції з розрахунку, що індексується 139 країн світу. Офіційну статистику благодійності в Україні не ведуть, дані державної фіскальної служби України відрізняються за показниками для різних адресатів, тому фактично єдиним джерелом інформації виступають результати соціологічних опитувань, ступінь репрезентативності яких є незадовільним.

2. Сьогодні благодійна податкова пільга для індивідуальних донорів представлена у формі податкової знижки. Результат її трансформації за період

незалежності України з форм у вигляді звільнення від оподаткування та податкового кредиту, проте із незмінним лімітом у 4 % від оподаткованого доходу благодійника. У контексті розмірів доходів населення форма благодійної податкової знижки не містить реального стимулюючого потенціалу, а складність процедури декларування пільги не є адекватною її кінцевій величині. Це спричинило той факт, що тренд кількості декларантів благодійної податкової знижки в нашій країні є спадним і критично малим — лише 0,15 % від загальної кількості декларантів податкових знижок у декларації про майновий стан і доходи за наслідками 2017 р.

3. Для корпоративних донорів, чий річний дохід перевищує 20 млн грн, діє благодійне податкове вирахування в розмірі 4 % від оподаткованого прибутку благодійника в попередньому звітному році. Позитив від відсутності ліміту у випадку здійснення юридичною особою пожертв на користь потреб забезпечення проведення операції об'єднаних сил України підривається втрачанням права на вирахування для збиткових у попередньому річному періоді підприємств. Інші корпоративні податкові пільги по операціях з неприбутковими організаціями останніми роками зазнають суттєвих коригувань у бік зменшення.

4. Відсутність дієвого контролю за сферою благодійництва в Україні провокує ситуацію, за якої можуть мати місце факти зловживань благодійними установами під виглядом благодійної діяльності. Застосування в Україні наявного математичного апарату щодо прогнозування поведінки донора у відповідь на заходи з податкового регулювання є безрезультатним через нерелевантність наявних вхідних даних, а також загальну інституційну нерозвиненість облікових аспектів, пов'язаних із функціонуванням благодійного сектору.

5. Реалізовані законодавством України інструменти податкового стимулювання активізації усвідомленої благодійності як частини системної державної стратегії розвитку громадянського суспільства потребують якісного переосмислення на основі успішного зарубіжного досвіду.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [22; 20; 18; 23; 25; 16].

ВИСНОВКИ

У дисертації запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, яке полягає у поглибленні теоретико-методичних засад податкового стимулювання благодійної діяльності фізичних і юридичних осіб та розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на активізацію податкового регулювання благодійництва в Україні з метою створення державою сприятливих умов для розвитку громадянського суспільства. Це дало змогу сформулювати висновки науково-теоретичного й прикладного характеру, спрямовані на реалізацію мети дисертаційної роботи.

1. Обґрунтовано, що благодійництво є особливим джерелом фінансування та розвитку громадянського суспільства, представники якого ініціюють і забезпечують впровадження актуальних суспільних змін завдяки усуненню глибинних причин соціальних проблем. Доведено, що з економічного погляду благодійництво є інструментом розподілу фінансових ресурсів їхніми власниками на користь тих, хто, на думку благодійників, цього потребує, що забезпечує найбагатшим особам та організаціям потенціал для вагомого впливу на суспільство, і таким чином впливає на розподіл фінансових ресурсів держави. Відповідно важливість чіткого державного регулювання цієї сфери з урахуванням мотивів здійснення благодійної діяльності набуває вирішального значення, зокрема за наявності його потужної складової – податкового регулювання як процесу втілення регулюючої функції податків.

2. Дослідження концептуальних основ взаємозалежності оподаткування та благодійництва дозволило резюмувати, що пільги, на відміну від інших локальних інструментів податкового регулювання, є винятком (доступним для певних платників податків) із загальнозастосованого порядку оподаткування. Доведено, що самі собою податкові пільги – це доволі проблематичне та багатоаспектне явище, основними ознаками якого є неоднозначність сприйняття і конфліктність інтересів під час практичного застосування, особливо в частині їх збалансування з позиції ефективності та справедливості в оподаткуванні. Вибір форм податкових пільг вбачається одним з найбільш принципових моментів, оскільки кожна з них

генерує власні мотиваційні та побічні ефекти, що є відмінними для різних цільових груп благодійників. При цьому обґрунтовано, що благодійні податкові пільги – це лише важливий інструмент активізації благодійної активності донорів державою, який самостійно не здатен максимально реалізувати свій стимулюючий вплив без взаємодії з іншими елементами податкового регулювання.

3. Вивчення особливостей та інструментарію податкового регулювання благодійної діяльності в західних країнах дозволило окреслити типологію наявних у світі напрямів, систем та моделей податкового стимулювання благодійності. Систематизовані на цій основі методологічні засади податкового стимулювання благодійності засвідчили актуальність запровадження в Україні передового міжнародного досвіду в контексті досягнення результативних змін у звичках благодійників у відповідь на зміни в податковій політиці держави. Обґрунтовано, що найбільший ресурс для запозичення в Україні максимально успішних рішень щодо податкового стимулювання благодійництва містять у собі егалітарна та прагматична системи, а також гібридна модель із елементами обидвох цих систем.

4. Оцінювання структури податкових пільг щодо благодійної діяльності за прагматичної системи на прикладі США підтвердило, що така система не лише дає можливість, а й спонукає платників реалізовувати своє право на податкові пільги з індивідуального прибуткового податку в максимально допустимому розмірі. Разом з тим, спостерігається повільне, але неухильне зменшення частки благодійників для осіб з низькими та середніми доходами, – як індикатор зростаючої економічної нерівності через підтримку саме заможних благодійників інструментарієм оподаткування. Фактично протягом останнього десятиріччя благодійні вирахування стабільно зростали винятково для представників верхнього десятивідсоткового дециля розподілу населення за доходами.

5. За результатами аналізу егалітарної системи податкового стимулювання благодійництва на прикладі Канади проілюстровано, що заохочення пожертв у вигляді цінних паперів або нематеріальних активів шляхом звільнення їх від податку на приріст капіталу провокує ефект заміщення грошових форм подарунків на користь зазначених, применшуючи мотиваційний ефект системи податкового

стимулювання благодійності, що формує явище «благодійного патерналізму». Разом з тим, встановлено, що, незважаючи наявність таких негативних моментів, як складність декларування податкових пільг, маскуванню податкового благодійного вирахування під назвою податкового кредиту, провокування ефекту заміщення грошових пожертв на користь тих видів пожертв, що дозволяють уникати оподаткування заможним донорам, і порушення принципів справедливості в оподаткуванні, егалітарна модель податкового стимулювання благодійності, яку реалізують у Канаді, є цінним джерелом інформації для активізації благодійної активності в Україні.

6. Досвід Великобританії як країни, де застосовують гібрид з прагматичної та егалітарної систем, свідчить, що цій системі податкового стимулювання благодійництва властиві певні недоліки в питаннях забезпечення податкової справедливості, що негативно впливає на розширення масштабів благодійної діяльності. Не менш важливе значення, ніж форма податкових благодійних пільг, має заохочення до використання цих пільг благодійниками для зменшення розміру належного до сплати податку, створюючи мотиваційний ефект бажаної для держави поведінки крізь призму економічних розрахунків. Доведено, що без адекватних заходів щодо відкритості, прозорості та підзвітності благодійних організацій із одночасною обов'язковою деталізацією джерел фінансування донори розглядають податкові пільги як додатковий канал збагачення за здійснення приховуваного впливу на діяльність реципієнтів і використання пожертв у податковому плануванні.

7. Обґрунтовано, що податкове стимулювання фізичних осіб в Україні не містить мотиваційної складової через системний дисбаланс податкової знижки, зокрема занадто низький обмежувачий ліміт і неадекватність її кінцевої величини, складності процедури декларування, а також за відсутності комплексних дій держави щодо врахування специфіки благодійної поведінки індивідуальних донорів і фінансової підтримки платформи публічного збору благодійних пожертв за допомогою засобів телекомунікацій. Доведено доцільність розширення можливості користування податковими пільгами благодійникам за застосування

інших форм підтвердження фактів благодійної діяльності (зокрема, подарункової допомоги та спадкової пожертви) з одночасним забезпеченням належного рівня контролю за рухом благодійних коштів.

8. Оцінювання стану податкового регулювання благодійної діяльності вітчизняних донорів дозволило виявити відсутність мотиваційного середовища, яке здатне забезпечити нарощування масштабів благодійництва. Системне заохочення представників бізнесових структур щодо заняття благодійною діяльністю інструментарієм оподаткування взагалі не здійснюється. Крім того, податкові пільги посідають останнє місце серед факторів впливу на прийняття рішення про здійснення пожертв для всіх суб'єктів діяльності в Україні. Проведений аналіз є підґрунтям для аргументації необхідності проведення реформ змістовного характеру з метою вирішення проблем, причиною виникнення яких є фактори саме національного походження, зокрема специфіка податкової системи України та менталітет платників податків.

9. З метою адаптації ідейно-теоретичних напрацювань та практичних підходів щодо податкового регулювання благодійної діяльності у зарубіжній практиці обґрунтовано стратегічні орієнтири зміни парадигми податкового стимулювання благодійництва в Україні як дорожню карту створення сприятливих умов для його розвитку. Вихідним критерієм побудови такої парадигми визначено формування мотиваційної складової в структурі податкового стимулювання благодійної діяльності. Запропонована парадигма є запорукою ефективної реалізації регулюючої функції податків у частині стимулювання активізації благодійної діяльності донорів інструментарієм оподаткування в контексті забезпечення позитивного впливу на загальний розвиток громадянського суспільства в Україні.

Основні результати дослідження впроваджені у діяльність Комітету з питань промислової політики та підприємництва Верховної Ради України, Головного управління Державної фіскальної служби в Тернопільській області Тернопільської міської ради та у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (додаток П).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова О. С. Напрямки удосконалення податкового регулювання промислових підприємств. *Траєкторія науки*. 2016. Т. 2. № 3. С. 274–281.
2. Академічний тлумачний словник української мови в 11 томах. Т. 10, 1979. URL: <http://sum.in.ua/s/forma>.
3. Актуальні питання науки фінансового права: монографія / М. П. Кучерявенко [та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 464 с.
4. Андрухів-Садовська Н. Б. Поняття податкових пільг на підприємствах у спеціальних економічних зонах для цілей бухгалтерського обліку. *Фін.-кредит. діяльн.: пробл. теорії та практики*. 2012. Вип. 1. Т. 1. С. 138–142.
5. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу у ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр. 2000. 303 с.
6. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: монографія. Київ: Алерта, 2016. 304 с.
7. Апресян Р. Г. Дилеммы благотворительности. *Общественные науки и современность*. 1997. № 6. С. 56–67.
8. Атлас Благозмін. X Міжнародна конференція Українського форуму благодійників, 22. 02. 2018 р. URL: <http://events.ufb.org.ua/>.
9. Бабкина Л. Ф., Власова А. В. Место благотворительности и ее форм в системе социальных ценностей. *Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Социально-гуманитарные науки*. Вип. 5 № 2 (57), 2006. С. 181–184.
10. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 10–13.
11. Баландина А. С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2011. № 4. С. 105–110.

12. Барышева Г. А., Арцер Т. В. Налоговые льготы как инструмент социального партнерства. *Сибирская финансовая школа*. 2007. № 2. С. 54–59.
13. Благодійні інституції України: сучасний стан та перспективи розвитку (за результатами соціологічного дослідження) / О. В. Безпалько, Ю. М. Галусян, А. В. Гулевська-Черниш та ін.; за заг. ред. А. В. Гулевської-Черниш. Київ: Книга плюс, 2008. 120 с.
14. Благодійність і волонтерство – 2016: результати соціологічного дослідження. Фонд «Демократичні ініціативи» ім. І. Кучеріва спільно із соціологічною службою Центру Разумкова. URL: <http://dif.org.ua/article/blagodiynist-i-volonterstvo-2016-rezultati-sotsiologichnogo-doslidzhennya>.
15. Бобривец В. В. Опыт налогового стимулирования развития благотворительности в США. *Управление экономикой: методы, модели, технологии*: материалы XVII Международной научной конференции. Уфа: УГАТУ, 2017. С. 183–187.
16. Бобривец В. В. Актуальність вдосконалення адміністрування податків у сфері благодійності в Україні. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. С. 141–144.
17. Бобривец В. В. Витоки податкового стимулювання благодійної діяльності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки*: збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції. Том I. Харків: ХНАДУ, 2017. С. 60–61.
18. Бобривец В. В. Зарубіжний досвід податкового стимулювання благодійності. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2018. № 21. С. 26–34.
19. Бобривец В. В. Методологічні засади стимулювання розвитку благодійності інструментарієм оподаткування. *Формування ринкових відносин в Україні* : зб. наук. пр. 2018. Вип. 4 (203). С. 39–46.
20. Бобривец В. В. Напрями вдосконалення податкового контролю за діяльністю благодійних організацій в Україні. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: збірник наукових праць за матеріалами II науково-практичного інтернет-семінару. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 64–66.

21. Бобрівець В. В. Особливості конструкції благодійного податкового вирахування з персонального прибуткового податку у США: уроки для України. *Формування ринкових відносин в Україні* : зб. наук. пр. 2018. Вип. 10 (209). С. 33–43.
22. Бобрівець В. В. Оцінка впливу пільг з податку на прибуток підприємств на розвиток благодійництва в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. С. 758–765.
23. Бобрівець В. В. Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб — напрями удосконалення пільги для активізації благодійності в Україні. *Економічний простір*: збірник наукових праць. 2018. № 130. С. 98–105.
24. Бобрівець В. В. Податковий інструментарій активізації благодійності: орієнтири для України. *Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання*: збірник тез доповідей VI Всеукраїнської науково-практичної конференції. Кременчук, 2018. С. 37–38.
25. Бобрівець В. В. Податкові перешкоди розвитку корпоративної благодійності в Україні. *Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку*: збірник матеріалів I Міжнародної науково-практичної конференції. Київ: КНЕУ, 2017. С. 388–391.
26. Бобрівець В. В. Теоретичні аспекти застосування інструментів податкової політики для стимулювання розвитку благодійності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки*: збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції. Харків: ХНАДУ, 2018. С. 197–199.
27. Бобрівець В. В. Феномен понять «благодійність» та «філантропія» у сучасних міжнародних економічних відносинах. *Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин*: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. Київ: Вид. центр КНУКіМ, 2018. С. 188–191.
28. Бречко О. В. Податкове регулювання: стабілізаційний та стимулюючий інструментарій економічних процесів. *Світ фінансів*. 2005. Вип. 2. С. 61–72.

29. Брокгауз Ф. А., Ефрон И. А. Энциклопедический словарь. URL: <http://www.infoliolib.info/sprav/brokgaus/0/592.html>
30. Брызгалин А. В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях налогового кодекса. *Налоговый вестник*. 2000. № 4. С. 19–23.
31. Бугай Т. В., Сідоренко М. Л. Особливості використання пільгового оподаткування в Україні. *Необхідність та передумови інвентаризації податкових пільг у системі оподаткування України*: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу НДІ фінансового права. Київ: Алерта, 2013. С. 30–34.
32. Буданцева С. В. Экономическая сущность явления «благотворительность»: цели и принципы. *Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки*. 2010. Вып. 3 (83). С. 81–85.
33. Буздуган Я. М. Організаційно-правові форми та принципи сучасної благодійної діяльності в Україні. *Віче*. 2011. № 10. С. 5–8.
34. Буздуган Я. М. Правова характеристика благодійності, благодійництва та благодійної діяльності. *Віче*. 2011. № 4. С. 7–10.
35. Буздуган Я. М. Роль благодійних організацій у вирішенні соціальних проблем суспільства. *Наукові записки ТДПУ. Серія: Економіка*. 2002. № 12. С. 85–89.
36. Буздуган Я. М. Сутність поняття «благодійна діяльність»: правовий та філософський аспекти. *Право і суспільство*. 2014. № 6.2(3). С. 50–55.
37. Буздуган Я. М. Теоретико-правові засади благодійних надходжень. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 4–6.
38. Буздуган Я. М. Фінанси благодійних організацій та їх місце у фінансовій системі України. *Віче*, 2013. № 10. С. 8–11.
39. Буричко З. О. Ліберальна держава і громадянське суспільство як механізми узгодження ідентичностей та регулювання політичних і соціальних відносин. *Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили. Сер. : Політологія*. 2011. Т. 155. Вып. 143. С. 27–31.
40. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Київ: Фенікс, 2012. 532 с.

41. Винницький Д. В. Юридическая конструкция элементов налогообложения в российском налоговом праве. *Государство и право*. 2004. № 9. С. 55–63.
42. Витрати і ресурси домогосподарств України за 9 місяців 2017 р. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
43. Вінник О. Рекомендації щодо податкових стимулів для індивідуальних донорів ОГС в Україні. *Дружнє законодавство для добровільних пожертвувань*: матеріали круглого столу. URL: <https://www.prostir.ua/?focus=u-stolytsi-obhovoryly-zakonodavstvo-dlya-fandrajzynhu>
44. Гетьманцев Д. Новый взгляд на легитимность публичных финансов. *Дзеркало тижня*. URL: https://zn.ua/business/novyuy-vzglyad-na-legitimnost-publichnyh-finansov-262874_.html
45. Гланц В. Н. Сутність та елементи податкового регулювання. *Вісник Української академії банківської справи*. 2011. № 2(31). С. 92–96.
46. Голкова М. Л. Образы благотворительности в современном информационном поле. *Известия Российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена*, 2013. № 162. С. 150–155.
47. Гройсман Н. Г. Пільги в оподаткуванні доходів фізичних осіб: зарубіжна практика та перспективи України: дис... канд. екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2016. 310 с.
48. Гудзь О. Є. Податкове регулювання розвитку агросфери в Україні. *Ефективна економіка*. 2012. № 1, 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=880>
49. Гулевська-Черниш А. Благодійність в Україні: зради та перемоги 2017. *Українська правда*. URL: <https://life.pravda.com.ua/society/2017/12/26/228186/>
50. Гулевська-Черниш А., Ярошенко Л. Топ-благодійники України і проблемні фонди без звітів та сайтів. *Українська правда*. URL: <https://life.pravda.com.ua/society/2016/10/5/218672/>
51. Державна політика стабілізації фінансів підприємств : монографія / А. І. Даниленко, В. В. Зимовець, О. М. Кошик та ін.; за ред. А. І. Даниленка. Київ, 2011. 452 с.
52. Державне регулювання економіки / А. Ф. Мельник, І. Р. Михасюк, М. М. Крупка, З. М. Залога; за ред. І. Р. Михасюка. Київ: Атіка, Ельга-Н, 2002. 592 с.

53. Державне фінансове регулювання економічних перетворень : монографія / І. Я. Чугунов, А. В. Павелко, Т. В. Канєва, та ін. ; за заг. ред. А. А. Мазаракі. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 376 с.
54. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2009. 312 с.
55. Дмитриєнко М. Благодійність як атрибут громадянського суспільства: історія і сучасність. URL: <http://vboabu.org.ua/news/1802.html>
56. Дослідження благодійних організацій та участі населення у благодійних та волонтерських проектах. *Corestone Group та GfK Ukraine* на замовлення Фонду родини Загорій. 2018. 64 с.
57. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2015. 224 с.
58. Енциклопедичний словник з економіки та права. URL: https://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/8545
59. Єрмолаєв А. В., Горелов Д. М., Корнієвський О. А. Доповідь про стан розвитку громадянського суспільства в Україні. Київ: НІСД, 2012. 56 с.
60. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки. Київ, 2011. 688 с.
61. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2006. 24 с.
62. Желізняк Р. Й. Податкове стимулювання інноваційної діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук; 08.00.08. Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2015. 21 с.
63. Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації : наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2016 р. № 553 у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 р. № 469. URL: <http://if.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/316856.html>
64. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория: монография. Москва: РПА МЮ РФ, 2003. 170 с.

65. Иллюстрированный энциклопедический словарь (малый): энциклопедия / ред.: В. И. Бородулин [и др.]. Москва: Большая Российская энциклопедия, 2000. 1039 с.
66. Иванов Ю. Б. Віннікова О. С. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. № 657. С. 356–363.
67. Иванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки*. 2009. Вип. 19. С. 36–43.
68. Иванов Ю. Б., Віннікова О. С. Податки і раціональне споживання енергоресурсів: реалії та перспективи : монографія. Харків: Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 256 с.
69. Иванов Ю. Б., Єськов О. Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 328 с.
70. Ільєнко Р. В. Важелі податкового стимулювання розвитку виробничої сфери. автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2010. 21 с.
71. Капустник В. В. Деякі аспекти правового механізму податку. *Митна справа*. 2014. № 6. С. 235–239.
72. Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpoу/ukr/EDRPU_2014/ks_opfg/arh_ks_opfg_14.htm
73. Клецина А. А. Современные социальные исследования благотворительности в России: трактовки и подходы. URL: http://www.goldenheart.ru/art_14.shtml
74. Ключевский В. О. Добрые люди Древней Руси (по изданию: Богословский вестник) URL: <http://www.golubinski.ru/russia/dobrye.htm>
75. Кобыльник Д. А. Правовое регулирование льгот при налогообложении: дис. ... канд. юрид. наук. Харьков, 2002. 208 с.
76. Компаративна оцінка бізнес-практик корпоративної соціальної відповідальності: ЄС і Україна (2015–2016 рр.): дослідження / за ред. Л. Петрашко. Київ: КНЕУ, 2017. 64 с.

77. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
78. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 16–19.
79. Криницький І. Є. Податково-правові пільги: сучасні проблеми класифікації. *Фінансове право*. 2013. № 4. С. 8–10.
80. Крисоватий А. І. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
81. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-Бланш, 2005. 371 с.
82. Кубицкий С. И., Бабкина Л. Ф., Власова А. В. Благотворительность в социальной жизни Урала (XIX–XXI вв.): монография. Уральский социально-экономический ин-т Академии труда и социальных отношений, 2006. 202 с.
83. Кудринская Л. А. Благотворительность и спонсорство в современном российском обществе: опыт теоретического анализа. *Омский научный вестник*. 2011. № 4. С. 73–77.
84. Кузнеченкова В. Е. Понятие и классификация налоговых льгот. *Финансовое право*. 2004. № 2. С. 51–54.
85. Култыгин В. П. Концепция социального обмена в современной социологии. *Социологические исследования*. 1997. № 5. С. 85–99.
86. Лафарг П. О благотворительности. *Этическая мысль: Научно-публицистические чтения*. 1988. Москва, 1988. С. 334–363.
87. Лебедзевич Я. В. Податкові пільги та їх соціально-економічна спрямованість. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 148–154.
88. Лещенко Н. Оподаткування приросту ринкової вартості капіталу: запитання та відповіді. *Група фіскального аналізу при Комітеті Верховної Ради з питань бюджету*. URL: <http://fisco-id.com/download.php?m=an&l=ua&id=49>
89. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. — Харків, 2013. 26 с.

90. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2013. 187 с.
91. Литвинова И. Н. Частная форма благотворительности г. Царицыне. Вестник Волгоградского государственного ун-та. Сер. 7. 2011. № 3 (15). С. 120-123.
92. Луцик А. І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Тернопіль, 2006. 233 с.
93. Мазур Ю. О. Регулювання темпів економічного зростання методами податкової політики: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Донецьк, 2008. 20 с.
94. Майбуров И. А. Ключевые проблемы теории налогообложения: информация к размышлению. *Налогообложение: проблемы науки и практики 2009: монография*. Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2009. — С. 12–24.
95. Макконел К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. 17-го англ. изд. Москва: ИНФРА-М, 2009. 916 с.
96. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2004. 250 с.
97. Мельник В. М., Канцур І. Г., Мельник М. М. Фіскальний механізм забезпечення соціального розвитку України: монографія. Тернопіль, 2017. 200 с.
98. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. *Фінанси України*. 2016. №7. С. 7–25.
99. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А. В. Брызгалина. Москва: «Аналитика-Пресс», 1998. 608 с.
100. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. Москва: ЮНИТИ_ДАНА, 2014. 375 с.
101. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — 487 с.
102. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2008: монография. — Х. : ФЛП Александрова К. Москва, 2008. 264 с.

103. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: монография / под ред. Ю. Б. Иванова. Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2009. 296 с.
104. Національна стратегія сприяння розвитку громадянського суспільства на 2016–2020 рр.: указ Президента України від 26. 02. 2016 р. № 68/2016. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/682016-19805>
105. Олейник Е. В., Андрусак Н. Ю., Возмилкина Е. Н. Благотворительные организации как субъект социальной поддержки семьи»: монография. Новосибирск: изд. АНС «СибАК». 2017. 100 с.
106. Основы налогообложения: учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко, Е. В. Давыскиба, О. Г. Зима. Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2008. 280 с.
107. Островерха Р. Е. Податкове регулювання ринку страхових послуг в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2007. 20 с.
108. Повстин О. В. Благодійність як інструмент реалізації державної соціальної політики. *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 2. С. 26–33.
109. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник / під ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.
110. Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
111. Податковий менеджмент: підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. Київ : Знання, 2008. 525 с.
112. Политика: толковый словарь / Д. Андерхилл, С. Барретт, П. Бернелл, П. Бернем и др.; общ. ред. И. М. Осадчая. Москва: ИНФРА-М; Весь мир, 2001.
113. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
114. Пришва Н. Ю. Податкове право: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 368 с.
115. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05. 07. 2012 р. № 5073-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>

116. Про внесення змін до законів України щодо створення сприятливих умов для впровадження благодійних телекомунікаційних повідомлень: Закон України від 06.10.2016 р. № 1664-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1664-19>
117. Про внесення змін до Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг: постанова КМУ від 20.09.2017 р. № 703. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/703-2017-%D0%BF>
118. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>
119. Про розгляд запиту: лист ДФС України від 01.11.2018 № 16942/Б/99-99-13-01-03-14
120. Про розгляд запиту: лист ДФС України від 09.11.2018 р. № 117513/Б/99-99-13-01-03-14
121. Прокопенко Н. Податкове регулювання фінансово-господарської діяльності. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/4134/1/38%20prokopenko_203-208.pdf
122. Протоколи засідань Робочої групи. Мобільна філантропія. URL: <https://drive.google.com/drive/folders/0B1zkbysKjVbSXy05NV9nT2xsVzA>
123. Пушкарева В. М. Эволюция взглядов классиков налоговой науки на использование налоговых льгот. *Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — С. 84–97.
124. Результати Національного Рейтингу благодійників. Форум благодійників. URL: <http://ufb.org.ua/news.htm?id=5795&fbclid=IwAR0qKNOuC2ZX6bG2zSd0TtgETG8RFlrW994KIUMZ2y3tZoJoLkyg4evzWpY>
125. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. Київ: Кондор, 2011. 352 с.
126. Романюк М. В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики. *Фінанси України*. 2009. № 12. С. 66–71.

127. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. *Вісник КНТЕУ*. 2013. № 5. С. 57–69.
128. Сербин Р. А. Теоретико-правові засади поняття благодійної діяльності. *Актуальні проблеми держави і права*. 2015. Вип. 75. С. 412–416.
129. Сербин Р. Детермінація форм благодійної діяльності. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 12. С. 47–52.
130. Сербин Р. А. Особливості співвідношення детермінантів «благодійництва» та «філантропії», «спонсорства» та «меценатства». *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. Вип. 4. С. 245–257.
131. Сергеев О. Персональные налоги в Канаде. 2018. URL: www.alexandersergeyev.com/2018/02/01/персональные-налоги-в-канаде/
132. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності за період з початку року у 2017 р. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
133. Сидорович О. Ю. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. *Глобальні та національні проблеми економіки*, Вип. 17. 2017. С. 731–738.
134. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфіменко, І. О. Луніна та ін. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
135. Слатвінська М. О. Аналіз фіскальної ефективності та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 1(06). С. 148–155.
136. Словник синонімів. URL: <http://synonymonline.ru/>
137. Словник української мови: в 11 томах. URL: <http://sum.in.ua/s/blaghodijnistj>
138. Современная энциклопедия. URL: <https://dic.academic.ru/contents.nsf/enc1p/>
139. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева и др. Москва: ИНФРА-М, 1999, 479 с.

140. Соколовская А. М. Определение базовой (нормативной) структуры налога и налоговых льгот. *Налоговые льготы: теория и практика применения: монография*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. С. 21–36.
141. Соколовська А. Ліберальна податкова реформа — необхідна чи неможлива? *Дзеркало тижня*. URL: <https://dt.ua/finances/liberalna-podatкова-reforma-neobhidna-chi-nemozhлива-.html>
142. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Пресс, 2004. 454 с.
143. Соколовська А. М., Луніна І. О. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення. *Економіка України*. 2005. № 9. С. 21–30.
144. Соловьева Н. А. Справедливость и эффективность применения налоговых льгот. *Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — С. 297–303.
145. Сулакшин С. С., Бачурина Д. В., Вилисов М. В. Благотворительность в России и государственная политика: монография. Москва: Научный эксперт, 2013. 224 с.
146. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 460 с.
147. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 60 с.
148. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 422 с.
149. Тімарцев О. Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 262–267.
150. Ткачик Л. П. Особливості застосування методів та способів податкового регулювання підприємницької діяльності. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 257. С. 106–113.
151. Толковый словарь Ушакова. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/748146>

152. Третьякова О. В. Вплив податкової політики на економічний стан та подальший розвиток країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. Вип. 5(4). С. 147–149.
153. Участь населення у благодійних та волонтерських проектах: дослідження. Corestone group та GFK Ukraine на замовлення фонду родини Загорій. URL: <https://drive.google.com/file/d/1ENfjDBcLH-b00v-DCG0XzYRMunTiW2Rc/view>
154. Философия: Энциклопедический словарь / под ред. А. А. Ивина. 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/148
155. Фінансові результати до оподаткування за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013–2017 рр.). Державний комітет статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
156. Фіскально-бюджетна та грошово-кредитна політика в Україні: проблеми та шляхи посилення взаємозв'язку: монографія / А. І. Даниленко, А. А. Гриценко, В. В. Зимовець та ін.; за ред. А. І. Даниленка. — Київ, 2010. 456 с.
157. Фурман Ф. Как работает филантропия в США. *Идеи и практика, ресурсы и организация*. 430 с. URL: <https://www.litres.ru/fridrih-furman/kak-rabotaet-filantropiya-v-ssha-idei-i-praktika-resursy-i-organizaciya/>
158. Штрейс В. А. Феномен благотворительности в современной России. Социально-философский анализ. *Известия Российского государственного педагогического университета им. Герцена*. 2011. № 132. С. 81–85.
159. Щодо коригування фінансового результату до оподаткування у поточному році на суму перерахованих коштів неприбутковим організаціям у разі отримання від'ємного фінансового результату за попередній звітний рік: лист ДФС України від 16. 09. 2016 р. № 20223/6/99-99-15-02-02-15. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/69886.html>
160. Щодо можливості неприбуткових організацій укладати договори цивільно-правового характеру з фізичними особами, засновниками, працівниками та членами таких неприбуткових організацій : лист ДФС України від 16. 09. 2016 р. № 20223/6/99-99-15-02-02-15 URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71297.html>

161. Яремко І. Й. 100-ліття витоків економетричної науки. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*: збірник наукових праць. 2010. № 691. С. 400–406.
162. Adjusted Gross Income, Exemptions, Deductions, and Tax Items, Table 1.2. Internal Revenue Service. URL: https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-income-tax-returns-publication-1304-complete-report#_pt2
163. All deductions, credits, and expenses. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/tax-return/completing-a-tax-return/deductions-credits-expenses/deductions-credits-expenses.html>
164. Almunia M., Lockwood B., Scharf K. (2018), More Giving or More Givers? The Effects of Tax Incentives on Charitable Donations in the UK. URL: <https://ssrn.com/abstract=3109734>
165. Amended legislation for the charitable donation tax credit. Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/giving-charity-information-donors/claiming-charitable-tax-credits/amended-legislation-charitable-donation-tax-credit.html>
166. Andreoni J., Payne A. (2003), Do government grants to private charities crowd out giving or fund-raising? *The American Economic Review*. 93 (3). pp. 792–812.
167. Andreoni J., Payne A. (2011). Is crowding out due entirely to fundraising? Evidence from a panel of charities. *Journal of Public Economics*. 95 (5). pp. 334–343.
168. Andrews D. W. (1972), Personal Deductions in an Ideal Income Tax. *Harvard Law Review*. Vol. 86. No. 2. pp. 309–385.
169. Atkinson A. B. (2004), Income Tax and Top Incomes over the Twentieth Century. Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales. URL: <http://core.ac.uk/download/pdf/6489099.pdf>
170. Auten G. E., Sieg H., Clotfelter T. C. (2002), Charitable giving, income, and taxes: An analysis of panel data. *The American Economic Review*. Vol. 92 (1). pp. 371–382.

171. Badertscher K. Region Report United States and Canada. Indiana University Lilly Family School of Philanthropy. URL: <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/15907/United%20States%20and%20Canada.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
172. Bakija J., Heim T. B. (2011), How does charitable giving respond to incentives and income? New estimates from panel data. *National Tax Journal*. pp. 615–650.
173. Barrett K. (1991), Panel-data Estimates of Charitable Giving: A Synthesis of Techniques. *National Tax Journal*. 44 (3). pp. 365–381.
174. Bénabou R., Tirole J. (2006), Incentives and Pro-Social Behavior. *American Economic Review*. pp. 1652–1678.
175. Bittker Boris I. (1972), The Propriety and Vitality of a Federal Income Tax Deduction for Private Philanthropy. *Princeton: Tax Institute of America*. pp. 145–170.
176. Blau P. (1960), A Theory of Social Integration. *American Journal of Sociology*. Vol. 65. pp. 545–56.
177. Blumberg M. (2015), Key statistics on Canada’s charity and non-profit sector. Blumbergs’ Snapshot of the Canadian Charity Sector 2015. URL: https://www.globalphilanthropy.ca/blog/key_statistics_on_canadas_charity_and_non_profit_sector
178. Blumberg M. (2018), Key statistics on Canada’s charity and non-profit sector. Blumberg Segal LLP. URL: https://www.globalphilanthropy.ca/blog/key_statistics_on_canadas_charity_and_non_profit_sector
179. Brennan H. (2018), Why giving your home away won’t cut your inheritance tax bill. *The Telegraph*. URL: <https://www.telegraph.co.uk/tax/inheritance/giving-home-away-wont-cut-inheritance-tax-bill/>
180. Brian H. Jenn (2008), The Case for Tax Credits. *Tax Lawyer*. Vol. 61. No. 2. P. 549–597.
181. Bromley E. B. (1988), Charity, Philanthropy and Stewardship: A Philosophical Perspective on Tax Reform. *The Philanthropist*, Issue 2, Vol. 7. URL: <https://thephilanthropist.ca/1988/01/charity-philanthropy-and-stewardship-a-philosophical-perspective-on-tax-reform/>

182. Brooks N. (1981), Financing the voluntary sector: replacing the charitable deduction. *Toronto: Law and Economics Workshop Series, Faculty of Law, University of Toronto*. URL: <https://www.worldcat.org/title/financing-the-voluntary-sector-replacing-the-charitable-deduction/oclc/61532926>
183. Bullain N. (2016), Explaining Percentage Philanthropy: Legal Nature, Rationales, Impacts. *International Center for Not-for-Profit Law*. 14 p.
184. Bureau of Economic Analysis (2017), National income by sector, legal forms of organizations and type of income. URL: <https://www.bea.gov/iTable/iTable.cfm?ReqID=13&step=1#reqid=13&step=3&isuri=1&1301=n&1303=54>
185. CAF World Giving Index 2012–2017. Charities Aid Foundation URL: https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/cafworldgivingindex2017_2167a_web_210917.pdf?sfvrsn=ed1dac40_10.
186. Canadian income tax rates for individuals — current and previous years. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/frequently-asked-questions-individuals/canadian-income-tax-rates-individuals-current-previous-years.html#provincial>
187. Carnegie A. (1889), North American Review. Vol. 148, Issue 391. pp. 653–665.
188. Case K. (2008) Musgrave’s vision of the public sector: the complex relationship between individual, society and state in public good theory. *Journal of Economics and Finance, Springer; Academy of Economics and Finance*. Vol. 32(4), pp. 348–355.
189. Chapman B., Phillips J., Stevens D. (2001), Between State and Market: Essay on Charities Law and Policy in Canada. *Kahanoff Foundation. Non-Profit Sector Research*. 594 p.
190. Charitable Contribution Deductions. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/charitable-contribution-deductions>
191. Charitable Donation Scheme. Irish Tax and Customs (October, 2017) URL: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/charities-and-sports-bodies/charitable-donation-scheme/who-can-claim-the-relief.aspx>

192. Charitable donation tax credit rates. Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/giving-charity-information-donors/claiming-charitable-tax-credits/charitable-donation-tax-credit-rates.html>
193. Charitable donations — Canada, provinces and territories, Table 111-0001. Statistic of Canada. URL: <https://www150.statcan.gc.ca/n1/daily-quotidien/180214/t001a-eng.htm>
194. Charitable Donations and Gifts by Jurisdiction, Table 12, 2011 to 2015. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/prog-policy/stats/t2-corp-stats/2011-2015/tb112-en.pdf>
195. Charities Act 2011 URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/25>
196. Charities and tax. Government departments. URL: <https://www.gov.uk/charities-and-tax/get-recognition>
197. Charities Education Program. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/compliance-audits/charities-education-program.html>
198. Charities IT Modernization Project (CHAMP). Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/guidance-videos-forms/champ.html>
199. Charity Navigator. URL: <https://www.charitynavigator.org/index.cfm?bay=content.view&cpid=1535>
200. Charity register statistics for previous years: Charity Commission. Government departments. — URL: <https://www.gov.uk/government/publications/charity-register-statistics/charity-register-statistics-for-previous-years-charity-commission>
201. Charity Watch. About US. URL: <https://www.charitywatch.org/about-charitywatch>
202. Chernozhukov V. Hong H. (2002), Three-step censored quantile regression and extramarital affairs. *Journal of the American Statistical Association*. 97 (459). pp. 872–882.
203. Chetty R., Looney A., Kroft K. (2009), Saliency and Taxation: Theory and Evidence. *American Economic Review*. pp. 1145–1177.

204. Chu B. (2016), Should fuel duty go up in the Budget? Ask Arthur Cecil Pigou. Independent. URL: <https://www.independent.co.uk/voices/should-fuel-duty-go-up-in-the-budget-ask-arthur-cecil-pigou-a6929306.html>
205. Clotfelter Ch. (1976), Tax Incentives and Charitable Contributions in the U.S.: A Micro-Econometric Analysis. *Journal of Public Economics*, Vol. 5, pp. 1–26.
206. Clotfelter Ch. (1985), Federal tax policy and charitable giving: Monograph. *University of Chicago Press*. 100 p.
207. Clotfelter Ch. (2012), Charitable Giving and Tax Policy in the U.S. Conference Proceedings: Charitable Giving and Tax Policy. *A Historical and Comparative Perspective*. Paris School of Economics. 165 p.
208. Collins Ch. (2016), Born on Third Base: A One Percenter Makes the Case for Tackling Inequality, Bringing Wealth Home, and Committing to the Common Good. Chelsea Green Publishing. 288 p.
209. Collins Ch., Flannery H., Hoxie J. (2016), Gilded Giving: Top-Heavy Philanthropy in an Age of Extreme Inequality. Foundation Center, the Institute for Policy Studies and Inequality.org. URL: <https://ips-dc.org/wp-content/uploads/2016/11/Gilded-Giving-Final-pdf.pdf>
210. Collins Ch., Hoxie J. (2015), Billionaire Bonanza: The Forbes 400 and the Rest of Us. Institute for Policy Studies. URL: <http://www.ipsCdc.org/billionaireCbonanza/>
211. Corporate giving by the FTSE 100: Bigger impact through better business (January 2018). Charities Aid Foundation. URL: https://www.cafonline.org/docs/default-source/giving-as-a-company/caf_corporate_giving_by_the_ftse_100_document_v11_final-web-ready.pdf?sfvrsn=e7d5bd40_2
212. Dennis B. W. (1973), Proposal for a Radical Alternative to the Charitable Deduction. Law Forum. URL: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/unilllr1973&div=5&id=&page=>
213. Disposable Income. Investopedia. URL: <https://www.investopedia.com/terms/d/disposableincome.asp>

214. Donation states: An international comparison of the tax treatment of donations. Charities Aid Foundation. May 2016. URL: <https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/fwg4-donation-states>
215. Donations by individuals completing UK Self Assessments, 2007–2008 to 2016–2017 (Table 5). Government departments. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/donations-declared-by-individuals-completing-self-assessment>
216. Donations Tax Credit Line 349. Canadian Tax and Financial Information. URL: <https://www.taxtips.ca/filing/donationstaxcredit.htm>
217. Duff David G. (2000), Charitable Contributions and the Personal Income Tax: Evaluating the Canadian Credit. *Charities: between State and Market*, Bruce Chapman, Jim Phillips, David Stevens. School of Law, University of British Columbia. URL: <https://ssrn.com/abstract=235208>
218. Duff G. D. (2013), Tax Treatment of Charitable Contributions in a Personal Income Tax: Lessons from Theory and Canadian Experience. *Allard School of Law at the University of British Columbia*. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2306190
219. Eaton David H., Martin I. Milkman (2004), An Empirical Examination of the Factors that Influence the Mix of Cash and Noncash Giving to Charity. *Public Finance Review*, 32 (6). pp. 610–630.
220. Ebeling A. Charity (2018), In The Age of Trump: How to Minimize Taxes and Maximize Impact guide. URL: <https://www.forbes.com/sites/ashleaebeling/2018/04/10/charity-in-the-age-of-trump/#608145711628>
221. Eckel C., Grossman P. (2003), Rebate Versus Matching — Does how We Subsidize Charitable Contributions Matter? *Journal of Public Economic*. Vol. 87. Issue 3–4. pp. 681–701.
222. Eckel C., Grossman P. (2008), Subsidizing Charitable Contributions: a Natural Field Experiment Comparing Matching and Rebate Subsidies. *Experimental Economics*. pp. 234–252.
223. Edward H. Rabin (1966), Charitable Trusts and Charitable Deductions. *New York University Law Review* (1966). Vol. 41. No. 5. pp. 912–937.

224. Fack G. & Landais C. (2012), Charitable Giving and Tax Policy. *A Historical and Comparative Perspective Paris School of Economics*. URL: http://econ.lse.ac.uk/staff/clandais/cgi-bin/Articles/full_volume.pdf
225. Fack G., Landais C. (2010), Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. *American economic journal: economic policy*. Vol. 2. No. 2. pp. 117–141.
226. Feldstein M., Boskin M. (1977), Effects of the charitable deduction on contributions by low income and middle income households: Evidence from the national survey of philanthropy. *The Review of Economics and Statistics*. Vol. 59. Issue 3. pp. 351–354.
227. Feldstein M., Taylor A. (1976), The income tax and charitable contributions. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, Vol. 44. pp. 1201–1222.
228. Finkelstein, A. (2009), E-Z Tax: Tax Salience and Tax Rates. *Quarterly Journal of Economics*. pp. 969–1010.
229. Foundation Stats. Foundation Center. URL: <http://data.foundationcenter.org/>
230. Friedberg L. (2015), The Impact of Taxation on Charitable Giving. *Working paper*, University of Virginia. pp. 37–39.
231. Gaffikin M. (2005). Regulation as Accounting Theory. *Working Papers Series 05/09*. Wollongong. NSW: University of Wollongong. URL: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=accfinwp>
232. General Income Tax and Benefit Guide 2017. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/5000-g/5000g-17e.pdf>
233. Gerencsér B., Oprics J. (2007), The Role of Percentage Designation in Creating a Culture of Giving. *Nonprofit Information and Training Centre Foundation*. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/d6be/2815aa9cb4021f883303eb362377f3bf36cf.pdf>
234. Gergen M. (1988), The Case for a Charitable Contributions Deduction. *Virginia Law Review*. Vol. 74. No. 8. pp. 1393–1450.
235. Gift Aid (UK only). Understanding Gift Aid. Charity Help. Just Giving URL: <https://justgiving-charity-support.zendesk.com/hc/en-us/articles/204663747-Understanding-Gift-Aid>

236. Gifts and donations. Deductions you can claim. Australian taxation office. URL: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/Gifts-and-donations/>
237. Gifts and Income Tax 2017. Canada Revenue Agency. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/p113/p113-17e.pdf>
238. Gillitzer Chr., Peer Sk. (2016), The Use of Third-Party Information Reporting for Tax Deductions: Evidence and Implications from Charitable Deductions in Denmark. *Oxford Economic Papers* 70 (3). 36 p.
239. Giving USA 2017: The Annual Report on Philanthropy for the Year 2016. Indiana University Lilly Family School of Philanthropy. URL: <http://www.cftompkins.org/wp-content/uploads/2018/04/Giving-USA-Annual-Report-on-Philanthropy-2017.pdf>
240. Giving USA 2018: The Annual Report on Philanthropy for the Year 2017. Indiana University Lilly Family School of Philanthropy. URL: http://www.givinginstitute.org/resource/resmgr/gusa/2018_resources/gusa2018powerpoint_widescre.pptx
241. Goode B. R. (1976), The Individual Income Tax. *Brookings Institution*. 346 p.
242. Gross domestic philanthropy: An international analysis of GDP, tax and giving. Charities Aid Foundation (January 2016). URL: https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/caf-gdp-report-v89c47ac334cae616587efff3200698116.pdf?sfvrsn=2fe9cd40_2
243. Gunderson St., Interview from May/June 2006 issue of Philanthropy magazine URL: http://www.philanthropyroundtable.org/topic/excellence_in_philanthropy/steve_gunderson
244. Hall M., Barr C. W., Easwaramoorthy M. (2005), The Canadian nonprofit and voluntary sector in comparative perspective. Toronto. Imagine Canada. URL: http://sectorsource.ca/sites/default/files/resources/files/jhu_report_en.pdf
245. Homans C. (2013), Social Behavior as Exchange. *American Journal of Sociology*. Vol. 63. No. 6. Emile Durkheim-Georg Simmel, 1858–1958. pp. 597–606.
246. How do the standard deduction and itemized deductions compare? (2017) Tax Policy Center Briefing Book: Key Elements of the U.S. Tax System. Washington, D.

- C. URL: http://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/4.1.1-how_do_the_standard_and_itemized_deductions_compare.pdf
247. Howard E. (2014), Tax efficient giving: a guide for UK donors. Giving What We Can. URL: <https://www.givingwhatwecan.org/post/2014/06/tax-efficient-giving-guide-uk-donors/>
248. Income Tax Act (Revised Statutes of Canada, 1985). *Justice Laws Website*. URL: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/FullText.html>
249. Income War Tax Act, S.C. 1917, paragr. 3(1). The Canadian Chartered Accountant. URL: <https://wartimecanada.ca/sites/default/files/documents/IncomeWarTax.1917.pdf>
250. Increasing the Productivity and Competitiveness of the charity and non-profit sector through greater transparency and accountability. Submission to the House of Commons Standing Committee on Finance (2018). URL: https://www.globalphilanthropy.ca/images/uploads/Submission_to_Finance_Committee_-_August_1,_2018.pdf
251. Individual Income Tax Rates, Standard Deductions, Personal Exemptions, and Filing Thresholds in 1944–2015. Internal Revenue Service. URL: http://www.taxpolicycenter.org/taxfacts/content/pdf/individual_rates.pdf
252. Inheritance Tax Statistics: 2015 to 2016. HM Revenue and Customs. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/731610/Inheritance_Tax_National_Statistics_Commentary.pdf
253. Instructions for Form 1040–2017 (2018). Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040gi.pdf>
254. Instructions for Schedule A (Form 1040). Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sca.pdf>
255. Internal Revenue Code. 26 U.S.C. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170>
256. IRS Tax Brackets & Deduction Amounts for Tax Year 2016. URL: <https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>

257. IRS Tax Brackets & Deduction Amounts for Tax Year 2017. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.com/articles/2017-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>
258. Itemized Deductions 2017. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc500>
259. James M. Buchanan (2006), *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press. 248 p.
260. Jones and Bartlett Philanthropy Versus Charity URL: http://samples.jbpub.com/9780763766788/66788_CH01_Dietlin.pdf
261. Kahneman D., Knetsch J., Thaler R. (1991), Anomalies: The endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic Perspectives*. 5(1). pp. 193–206.
262. Kaplow L. (1994), Human Capital under an Ideal Income Tax. *Virginia Law Review*. Vol. 80, No. 7. pp. 1477–1514.
263. Karlan Dean, John A. List (2007), Does Price Matter in Charitable Giving? Evidence from a Large-Scale Natural Field Experiment. *American Economic Review*. 97 (5). pp. 1774–1793.
264. Keen R., Audickas L. (2017), Charities and Voluntary sector: Statistics. *Briefing Paper SN05428*. House of Common Libraries. 18 p.
265. Kirzner Israel M. (1976), *The economic point of view* (Studies in economic theory). Institute for Humane Studies, Menlo Park, California. URL: https://joseywales1965.files.wordpress.com/2013/11/0001_economic_point_of_view.pdf
266. Kolm S. and Ythier J. (2006), *Handbook of the Economics of Giving, Altruism and Reciprocity: Foundations*. URL : https://books.google.com.ua/books?id=AoT1Lt6uJ7IC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false.
267. Lasby D., Barr C. (2015). Giving in Canada: Strong Philanthropic Traditions Supporting a Large Nonprofit Sector. *The Palgrave Handbook of Global Philanthropy*. Palgrave Macmillan. London. pp. 25–43.
268. Levmore S. (1998), Taxes as Ballots. *University of Chicago Law Review*. Vol. 65: Iss. 2. pp. 387–431.

269. Lisa M. Dietlin (2009), *Transformational Philanthropy: Entrepreneurs and Nonprofits*. 330 p.
270. Many taxpayers are still not complying with noncash charitable contribution reporting requirements. US Treasury Inspector General for Tax Administration (2012) URL: <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2013reports/201340009fr.html>
271. Mark P. Gergen (1988), The Case for a Charitable Contributions Deduction. *Virginia Law Review*. Vol. 74. No. 8. P. 1393–1450.
272. Mauss M. (1954), *The Gift. The form and reason for exchange in archaic societies*. URL: <https://libcom.org/files/Mauss%20-%20The%20Gift.pdf>
273. McGregor G. (1961), Charitable Contributions. *Canadian Tax Journal*. Vol. 9, № 6. C. 441–449.
274. Meaning of «charity» in the English Dictionary. URL: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/charity>
275. Monnet N., Panizza U. A (2017), Note on the Economics of Philanthropy. *Working Paper No. HEIDWP19*. International Economics Department. Graduate Institute of International and Development Studies, Geneva. 36 p.
276. Musgrave, R. A. & Musgrave, P. (1984). *Public Finance in Theory and Practice*, 4th edition, New York: McGraw Hill URL: <https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/fwg4-donation-states>
277. Musgrave, Richard A, Peggy B. Musgrave (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, 5th ed., New York: McGraw-Hill. 626 p.
278. Muthitacharoen A., Giertz S. H. (2011), Options for changing the tax treatment of charitable giving. Congressional Budget Office. URL: <http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/121xx/doc12167/charitablecontributions.pdf>
279. National Council of Welfare, *The Hidden Welfare System: A Report by the National Council of Welfare on the Personal Income Tax System in Canada* (Ottawa: National Council of Welfare, 1976).
280. National Data: GDP and Personal Income (April 2017). Bureau of Economic Analysis U.S. Department of Commerce. URL: www.bea.gov.

281. Novack J., Schifrin M. (2018), The Forbes mid-year investment & tax guide. URL: <https://www.forbes.com/investment-guide/2018/#144ffd08630c>
282. Overview of The Federal Tax System as in Effect for 2018. The Joint Committee on Taxation. URL: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=5060>
283. Paul R. McDaniel (1972), Federal Matching Grants for Charitable Contributions: A Substitute for the Income Tax Deduction. *Tax Law Review*. Vol. 27. No. 3. pp. 377–413.
284. Payne A. A. (1998). Does the government crowd-out private donations? New evidence from a sample of non-profit firms. *Journal of Public Economics*. № 69 (3). pp. 323–345.
285. Pelozo J., Steel P. (2006), The Price Elasticity of Charitable Contributions: A Meta-Analysis. *Journal of Public Policy & Marketing*. Vol. 24. No. 2. pp. 260–373.
286. Pension Protection Act. United States Department of Labor. URL: <http://www.dol.gov/EBSA/pensionreform.html>
287. Phung A. Behavioral Finance: Key Concepts — Prospect Theory. URL: https://www.investopedia.com/university/behavioral_finance/behavioral11.asp
288. Pickering A. (2015), Myanmar is the most generous country in the world. Future World Giving. Charities Aid Foundation URL: <https://futureworldgiving.org/2015/11/13/burma-leads-the-world-in-people-giving-money-to-charity/>
289. Porter E. (2018), Charitable Giving by Corporations is also about getting, a new study. The New York Times. URL: <https://www.nytimes.com/2018/04/03/business/economy/charitable-giving-corporations.html>
290. Powell K. L., Roberts G., Nettle D. (2012), Eye images increase charitable donations: evidence from an opportunistic field experiment in a supermarket chrome-extension. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/eth.12011>
291. Publication 526 (2018), Charitable Contributions for use in preparing 2017 Returns. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>
292. Publication 561 (2007), Determining the Value of Donated Property. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf>

293. Pudelek J. (2013), Poorest people give highest proportion of income to charity URL: <https://www.thirdsector.co.uk/poorest-people-give-highest-proportion-income-charity-says-study/fundraising/article/11768104>
294. Qualitative research to understand charitable giving and Gift Aid behavior amongst better-off individuals: HM Revenue & Customs Research Report 366 (May 2015). HM Revenue and Customs. 51 p.
295. Quick E., Kruse T. A, Pickering A. (2014), Rules to Give by: A Global Philanthropy Legal Environment Index. *Nexus, McDermott, Will & Emery and Charities Aid Foundation (CAF)*. URL: <https://www.cafonline.org/about-us/publications/2014-publications/rules-to-give-by>
296. Randolph C. W. (1995), Dynamic Income, Progressive Taxes, and the Timing of Charitable Contributions. *Journal of Political Economy*. Vol. 103. pp. 709–738.
297. Recent charity register statistics. Charity Commission of England and Wales. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/charity-register-statistics/recent-charity-register-statistics-charity-commission>
298. Registering nonprofit or charitable organizations. Australian Government: Information add services. URL: <http://asic.gov.au/for-business/registering-a-company/steps-to-register-a-company/registering-not-for-profit-or-charitable-organisations/>
299. Reich R. (2011), Toward a Political Theory of Philanthropy Reich R. Toward a political theory of philanthropy. New York: Oxford University Press. pp. 177–195.
300. Reich R. (2013), Philanthropy and caring for the needs of strangers. *Social Research*. 80 (2). pp. 517–538.
301. Report on Federal Tax Expenditures 2018. Department of Finance Canada. URL: https://www.globalphilanthropy.ca/images/uploads/Report_on_Federal_Tax_Expenditures_Concepts,_Estimates_and_Evaluations_from_Finance_Canada_2018.pdf
302. Returns with Itemized Deductions: Sources of Income, Adjustments, Deductions, Credits, and Tax Items. Internal Revenue Service. URL: https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-income-tax-returns-publication-1304-complete-report#_pt2

303. Robert L. Payton, Michael P. Moody (2008), *Understanding Philanthropy: Its Meaning and Mission*, Indiana University Press.
304. Rooney P., Osili U., Kou X., Zarins S., Bergdoll J. (2017), *Tax Policy and Charitable Giving Results*. Indiana University Lilly Family School of Philanthropy. URL: <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/12599/tax-policy170518.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
305. Rower A., O'Connor D., Walshe K. (2015), *The Irish Not-for-Profit Sector: Fundraising Performance Report*. 64 p.
306. Ruesga A. (2006), *Stanford Social Innovation Review*. Charity vs. Philanthropy: Is charity to weak and sentimental, what philanthropy is to rational and practical? URL: https://ssir.org/articles/entry/charity_versus_philanthropy
307. S&P 500 Stock Price Index (S&P 500). Federal Reserve Bank of St. Louis. URL: www.research.stlouisfed.org
308. Saez E., Zucman G. (2015), *Wealth Inequality in the United States since 1913: Evidence from Capitalized Income Tax Data*. *Quarterly Journal of Economics*. URL: <http://gabrielCzucman.eu/uswealth/>
309. Santos L. Al. (2014), *How Myanmar became the world's most 'generous' nation*. *Inside Development. Charity*. URL: <https://www.devex.com/news/how-myanmar-became-the-world-s-most-generous-nation-84966>
310. Scharf K., Smith S. (2010), *The Price Elasticity of Charitable Giving: Does the Form of Tax Relief Matter?* *Institution of Fiscal studies, Working paper W10/07*. 32 p.
311. Sealander J. (2003), *Curing evils at their source: The arrival of scientific giving*. *Cambridge University Press*. pp. 217–240.
312. Sharpe R. (2001), *Charitable giving and the great American wealth transfer, Trusts & Estates*, (Charitable Giving Supplement).
313. Sherry F. J. (1983), *Gift Giving in Anthropological Perspective*. *Journal of Consumer Research*. Vol. 10. No. 2. pp. 157–168.
314. *Sources of Income, Adjustments, Deductions, Credits, and Tax Items*, Table 1.3. Internal Revenue Service. URL: https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-income-tax-returns-publication-1304-complete-report#_pt2

315. Statistics of Income: 2010–2015 Individual Income Tax Returns. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-income-tax-returns-line-item-estimates>
316. Steedman I. (1999), Collected Works of Philip Henry Wicksteed. URL: <http://competitionandappropriation.com/wp-content/uploads/PDF/5-1870'sMarginalRevolution/2-MarginalProductivity/Wicksteed/CollectedWorksINTRO.html>
317. Sulek M. (2010), On the Modern Meaning of Philanthropy, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*. Vol. 39. No. 2. pp. 193–212.
318. Supplementary Information Relating to Tax Reform Measures. Minister of Supply and Services (1987). URL: http://publications.gc.ca/site/archivee-archived.html?url=http://publications.gc.ca/collections/collection_2016/fin/F2-77-1987-6-eng.pdf
319. Surrey S. (1970), Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures. *Harvard Law Review*. Vol. 83, No. 4. pp. 705–738.
320. Swanson A. (2016), Wall Street is sitting on billions meant for American charities. *The Washington Post* URL: <https://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2016/06/21/theCquestionableCnewCwayCwealthyCpeopleCareCgivingCtoCcharity/>
321. Tafa Chr. (2018), Government Funding of Registered Charities in Canada. Department of Economics of the University of Ottawa. URL: https://ruor.uottawa.ca/bitstream/10393/37646/1/Tafa_Rumbidzayi%20Christine_2018_researchpaper.pdf
322. Taussig M. K. (1967). Economic aspects of the personal income tax treatment of charitable contributions. *National Tax Journal*. Vol. 20. pp. 1–19.
323. Tax and tax credit rates and thresholds. HM Treasury. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18>
324. Tax Brackets 2018. Tax Foundation. URL: <https://taxfoundation.org/2018-tax-brackets/>

325. Tax Brackets, Standard Deduction, and Other Changes 2018. Oblivious Investor. URL: <https://obliviousinvestor.com/2018-tax-brackets/>
326. Tax Cuts and Jobs Act, H.R.1. Nonprofit Analysis of the Final Tax Law (April 2018) URL: <https://www.councilofnonprofits.org/sites/default/files/documents/tax-bill-summary-chart.pdf>
327. Tax Cuts and Jobs Act, Public Law 115–409, December 22, 2017 URL: <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text>
328. Tax Incentives Worldwide Help Increase Charitable Donations Says New Global Study. URL: <http://www.afpnet.org/Audiences/ReportsResearchDetail.cfm?ItemNumber=28295>
329. Tax relief when you donate to a charity. Government departments. URL: <https://www.gov.uk/donating-to-charity>
330. Tax Topic Index. Тема 506 — Пожертвования на благотворительность. URL: <https://www.irs.gov/ru/russian/tema-506>
331. Tax when your limited company gives to charity. Government departments. URL: <https://www.gov.uk/tax-limited-company-gives-to-charity/how-to-claim>
332. Taxation Statistics on Individuals: 1987, 1988, 1996 Tax Year. Minister of Supply and Services (1987). URL: <https://library.queensu.ca/data/cra-tax-stats/>
333. Taxpayers with Noncash Charitable Contributions. Individual Income Tax Returns Filed and Sources of Income. Internal Revenue Service URL: <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-individual-statistical-tables-by-size-of-adjusted-gross-income>
334. Taylor A. (2014), The world’s most generous countries. *The Washington Post. Worldviews*. URL: https://www.washingtonpost.com/news/worldviews/wp/2014/11/19/chart-the-worlds-most-generous-countries/?utm_term=.1f3053c713fa
335. The Giving Report 2017. Canada Helps. URL: <https://www.canadahelps.org/en/the-giving-report/>
336. The interesting history of the US charitable contribution deduction. Strategic Wealth Planning & Blum Financial. URL: <http://awealthplan.com/the-interesting-history-of-the-us-charitable-contribution-deduction/>

337. The tax benefits of giving to charity. The Money Advice Service. URL: <https://www.moneyadviceservice.org.uk/en/articles/the-tax-benefits-of-giving-to-charity>
338. Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1155–1206 (1988) URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>
339. Tiehen L. (2001), Tax policy and charitable contributions of money. *National Tax Journal*. 54 (4). pp. 707–723.
340. Todd Izzo (1993), Full Spectrum of Light: Rethinking the Charitable Contribution Deduction. *University of Pennsylvania Law Review*. pp. 2371–2402.
341. Tribe K. Das Adam Smith (2015), Problem and the Origins of Smith Scholarship. *The Economy of the Word: Language, History, and Economics*. Oxford Scholarship Online. URL: <http://www.oxfordscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780190211615.001.0001/acprof-9780190211615-chapter-5>
342. Triest R. (1998), Econometric issues in estimating the behavioral response to taxation: a nontechnical introduction. *National Tax Journal*. Vol. 51. Issue (4). pp. 761–772.
343. Udehn L. (2002), *Methodological Individualism: Background, History and Meaning* Routledge Studies in Social and Political Thought (2002). URL: <https://www.amazon.com/Methodological-Individualism-Background-Routledge-Political/dp/041521811X>
344. UK Charities: Donations declared by individuals completing UK Self Assessments. Government departments. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/donations-declared-by-individuals-completing-self-assessment>
345. UK Charity Tax Relief Statistics: 1990-91 to 2017-18. Government departments. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/719899/UK_Charity_Tax_Relief_Statistics_Commentary.pdf
346. UK Gift Aid and Covenants: Amounts donated and tax repayments to charities on donations from an individual or company (Table 3). Government departments. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/gift-aid-donations-amounts>

347. UK giving 2018: An overview of charitable giving in the UK (the same in previous years). Charities Aid Foundation. URL: <https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/caf-uk-giving-2018-report.pdf>
348. UK Payroll Giving scheme: Number of donors, amounts donated and cost of relief. Government departments. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/720299/Table_8.pdf
349. UK Tax repayments to charities on donations. Government departments. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/repayments-of-tax-and-payments-of-tax-credits-to-charities>
350. Walker C. A. (2016), Great Match. How match-funding incentivises charitable giving in the UK and unites funders and donors in tackling social issues. *The Big Give, Charities Trust and RBS*. URL: <https://cdn.thebiggive.org.uk/static/docs/A-Great+Match-EVersion.pdf>
351. Wayne R. (1980), Th. Giving Credit Where Credit Is Due: The Choice Between Credits and Deductions Under the Individual Income Tax in Canada. *Canadian Tax Journal*. Vol. 28. No. 1. pp. 41–42.
352. Wenkai He (2013), Paths toward the modern fiscal state: England, Japan, and China. *Cambridge, MA: Harvard University Press*. 313 p.
353. Wilson Bradford P., Masugi K. (1998), The Supreme Court and American Constitutionalism. *Rowman & Littlefield*. 288 p.
354. Wilson Michael H. (1987), Tax Reform 1987: White Paper. Government of Canada. URL: <http://www.publications.gc.ca/site/eng/9.828954/publication.html>
355. World Bank Country and Lending Groups. Country Classification Data. URL: <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519-world-bank-country-and-lending-groups>

ДОДАТОК А

Таблиця А.1

Благодійність як предмет міждисциплінарного вивчення*

Дисципліна	Напрями дослідження
Історія	благодійність як краєзнавство, частина історії краю, місцевості, біографія і діяльність меценатів та їх сімей; матеріальна історія будівель, пам'яток культури, творів мистецтва, які подаровані благодійниками; історичні форми і механізми благодійної діяльності; історія діяльності благодійних організацій; благодійність як атрибут громадянського суспільства тощо;
Релігієзнавство	релігійні вірування про виховання моральних якостей та благодійність; роль релігії у розвитку благодійності; специфіка благодійної діяльності новітніх релігійних рухів; специфіка та ефективність релігійної благодійності тощо;
Психологія	мотивація приватних та корпоративних благодійників, добровольців і представників посередницьких структур, фондів; особливості цінностей спільноти активних благодійників; благодійна поведінка як групова норма; вплив групових норм, стереотипів, приписів на благодійні установки і поведінку особистості; життєва ситуація, як об'єкт благодійної діяльності, ситуаційний аналіз; благодійність як психологічна основа соціальної роботи; благодійність в особистісному аспекті тощо;
Соціологія	громадська думка щодо благодійної діяльності; благодійність як соціальний рух та тренд; благодійність як сукупність суспільних інтересів; благодійність як механізм зниження соціальної напруженості, благодійність як фактор подолання соціальних ексклюзій; благодійність як соціальний капітал і засіб соціальної мобільності; благодійність щодо різноманітних соціальних груп (сироти, особи позбавлені волі, безробітні, малозабезпечені і т. д.); вплив благодійності на суспільство в цілому і на окремі сфери суспільного життя (наприклад, на культуру); соціальна робота і благодійність; благодійність як форма соціального служіння; благодійність в інституціональному полі громадянського суспільства тощо;
Політологія	благодійність як ідеологія (державна політика, національна ідея); благодійність як спосіб зміцнення довіри і кооперації у суспільстві; благодійність як арена взаємодії суспільства і держави; благодійність як елемент політичних PR; благодійність як знаряддя політичних еліт; соціальна політика держави і благодійність (їх співвідношення, контроль, законодавче регулювання); зміни ціннісної парадигми благодійності у контексті розвитку «суспільства активної участі»; «ліберальна філантропія» тощо;

Продовження табл. А.1

Економіка	джерела та мотиви фінансування благодійної діяльності приватними благодійниками; ринки та інфраструктура благодійності; масштаби діяльності Організацій громадянського суспільства; підприємницька філантропія; державне стимулювання розвитку благодійності; шахрайство у благодійності; корпоративна соціальна відповідальність тощо;
Управління	маркетинговий погляд (посередницькі послуги з благодійності як продукт; життєвий цикл і просування благодійних продуктів); менеджерський погляд (благодійність як технологія управління організацією, фандрайзинг, підготовка і проведення благодійних заходів, краудсорсинг, залучення експертів у проекти); використання продуктів ТехСуп (в першу чергу, Майкрософт), які підвищують організаційну ефективність благодійних організацій тощо.

**Складено автором на основі: [35; 73; 108; 157; 8].*



Рис. А.1. Теоретичні аспекти здійснення благодійної діяльності в Україні*

* авторська розробка



Рис. А.2. Диференціація мотивів неальтруїстичної благодійності*

* Складено автором на основі: [266].

Опис функції корисності для благодійника у випадку здійснення пожертви з неальтруїстичних мотивів*

Вибір подарунка (пожертви) благодійником може бути описаний за допомогою максимізації функції корисності або в загальному за рахунок виділення іншого відповідного елемента, якому благодійник надає перевагу, хоча як правило інші елементи вже описані у рамках філософських, соціальних або психологічних досліджень впливу мотивів на поведінку донора.

Нехай:

u_i – початковий рівень корисності та функцію індивіда i ;

X_i – початковий вклад товарів індивіда i ;

g_{ij} – подарунок від індивіда i індивіду j .

X_i та g_{ij} визначаються як вектори кількості (розміру) товарів/робіт (вони, зокрема, можуть бути одномірними, якщо, наприклад, вимірюються у грошах, однак це не обов'язково і не підходить для всіх випадків).

Після передачі подарунку g_{ij} індивідуум i має розподіл у вигляді: $x_i = X_i - g_{ij}$, а індивідуум j має розподіл $x_j = X_j + g_{ij}$.

Якщо індивідуум i робить подарунок, виходячи з альтруїстичних намірів, то він обирає g_{ij} , що максимізує $u_i(x_i, x_j, \dots) = u_i(X_i - g_{ij}, x_j = X_j + g_{ij}, \dots)$, де u_i у більшому/меншому ступені прямо/опосередковано залежить від x_j на основі принципу оптимальності за Парето¹.

Якщо ж індивідуум i робить подарунок, виходячи з інших намірів, то він обирає g_{ij} , що максимізує $u_i(X_i - g_{ij}, g_{ij}, S_i)$, де S_i – сукупність всіх відповідних змінних та параметрів, відмінних від перших двох аргументів функції. Якщо індивідуум i має деякі альтруїстичні мотиви, то S_i включає $x_j = X_j + g_{ij}$. Тобто різноманітні мотиви благодійності визначають набір множини елементів S_i .

Наприклад, якщо g_{ij} є пожертвою на основі взаємності, то S_i включає зворотній подарунок g_{ji} від індивідуума j індивідууму i .

«Розширена взаємовигода» передбачає включення у S_i деяких g_{ki} для деяких $k \neq i$ або j у випадку «узагальненої взаємності» (ви допомагаєте, тому, що колись допомогли вам, навіть невідома вам особа – так звана «допомогаюча поведінка» мовою соціальних психологів). Або включення g_{jk} для деяких $k \neq i$ або j у випадку «зворотної взаємності» (ви допомагаєте відомим особам, які допомагають тим, хто цього потребує – феномен, описаний Рене Декартом та Адамом Смітом).

Описані мотиви щодо благодійності передбачають, що S_i включає g_{kj} (або g_{kl} , якщо l – інший бенефіціар) як мінімум для одного випадку $k \neq i$ або j .

Зазначимо, що u_i є апіорі зростаючою функцією g_{kj} , якщо індивідуум i має альтруїстичні наміри щодо індивідуума j і, відповідно, намагається в першу чергу задовольнити потреби індивідуума j $X_j + g_{kj}$ або $X_j + g_{ij} + g_{kj}$. Одночасно u_i виступатиме спадаючою функцією g_{kj} , якщо мотивами благодійності є неальтруїстичні наміри у порівнянні з g_{kj} .

¹ Оптимум Парето полягає в тому, що умовою зростання суспільного добробуту є покращення добробуту одних людей без одночасного погіршення добробуту інших.

² Вважаємо, що державу у вигляді законодавця, що робить зворотній подарунок індивідууму i у вигляді податкових пільг за благодійність, можна прирівняти до індивідууму j

У всіх випадках те, що має значення, – це співвідношення подарунку та розміру доходу благодійника чи бенефіціара (виражає відповідну жертву благодійника або відповідний внесок у дохід отримувача). Формула дозволяє включати відповідні показники у параметри S_i .

Деякі благодійники іноді мотивуються набуттям статусу добродія в очах інших осіб або навіть у власних очах, оскільки це пов'язано із новим особливим положенням. Адам Сміт пояснював таку самооцінку шляхом співпереживання думок інших людей стосовно власного Я. Звісно, що кожна людина здатна хвалити чи критикувати себе самостійно, без зовнішньої оцінки. Однак щодо благодійності стороння думка інколи буває просто необхідною умовою для активізації благодійної діяльності. Отже, якщо I_k^i – імідж індивідуума i в очах індивідуума k , то $I^i = \{I_k^i\}_k$ – набір I_k^i для всіх індивідуумів k . Для $k = i$, I_i^i – імідж індивідуума у власних очах. Імідж індивіда i в якості благодійника в очах індивіда j залежить від пожертви g_{ij} , $I^i = I^i(g_{ij})$. Особливий образ індивідуума i формується за рахунок вдячності отримувача благодійної допомоги j , I_j^i (або обурення, якщо бенефіціар вважатиме, що g_{ij} не відповідає його очікуванням). Зацікавленість індивідууму i щодо статусу благодійника може бути представлена або шляхом включення g_{kj} (або g_{kl}) для інших індивідуумів k серед факторів формування власного іміджу благодійника I^i , або безпосередньо шляхом включення I^k для $k \neq i$ як аргумент функції корисності індивідуума i . Тоді ця функція буде мати наступний вигляд: $u_i(X_i - g_{ij}, I^i, S^i)$ або $u_i(X_i - g_{ij}, I, S^i)$, де $I = \{I^i\}$ – сукупність факторів формування іміджу благодійників I^i для всіх індивідуумів i , а S^i – сукупність інших відповідних аргументів (один з них, зокрема, $x_j = X_j + g_{ij}$ або $X_j + \sum_k g_{kj}$, в залежності від випадку, якщо індивідуум i також має альтруїстичні мотиви по відношенню до бенефіціара j).

У деяких випадках подарунок g_{ij} створює непрямі ефекти, забезпечуючи додатковий розподіл $u_k(g_{ij})$ окремому індивідууму k (що може бути, наприклад, i або j). Ці непрямі ефекти можуть мати різні витоки, зокрема, економічні, соціальні тощо. А u_k – вектор кількості товару, який можна зменшити до одновимірною у грошових одиницях або доході та з можливістю розрахунку від'ємного значення для опису збитків. Тоді у вищенаведеній формулі $X_i - g_{ij}$ необхідно замінити $X_i - g_{ij} + y_i(g_{ij})$ (і $X_i + g_{ij}$ на $X_i + g_{ij} + y_i(g_{ij})$). Множинність опцій виникнення u_k включає і ґрунтовно вивчені ринкові ефекти, нагороди різного походження тощо, однак $y_i(g_{ij})$ також передбачає (включає) зворотній подарунок від індивідуума j , $y_i(g_{ij}) = -y_j(g_{ij}) = g_{ji}(g_{ij})$, де остання складова означає зворотній подарунок. На нашу думку, це стосується і зворотного подарунку від держави у вигляді податкових пільг благодійнику. У ряді випадків y_i (сукупна вартість отриманих благодійником податкових пільг) може перевищити втрати (вартість) від здійснення пожертви g_{ij} і це робить благодійність прибутковою справою з еґоїстичної точки зору.

* Складено автором на основі : [266, с. 20–23; с. 80–90].

ДОДАТОК Б



Рис. Б.1. Основний інструментарій державного регулювання економіки*

* Складено автором на основі: [52, с. 28–30].

Таблиця Б.1

Наукові підходи до якісного складу функцій податків*

Джерело	Функції податків										
	фіскальна	регулююча	економічна	розподільча	розподільча (соціальна)	соціальна	стимулююча (заохочувальна)	дестимулююча (обмежувальна)	накопичувальна	контрольна	структуротвірна
М. Білик, І. Золотько											
О. Горбунова											
О. Дахно											
Л. Котенко, Г. Фадєєва											
П. Мельник											
Й. Кулішер											
І. Озеров											
О. Перов, О. Толкушкін											
А. Поддєрьогін											
А. Соколовська											
В. Федосов											
Д. Черник											
Ю. Семенов	+		+								
І. Лютий, А. Дрига, М. Петренко	+				+						
В. Родіонова			+	+							
М. Куцин, В. Калюжний, О. Мозенков, В. Баликін	+			+						+	
В. Буряковський, В. Захожай, Л. Омелянович, Л. Ходов	+	+				+					
М. Свердан	+	+					+				
Л. Дікань, Т. Воїнова	+		+			+					
В. Мельник	+						+	+			
А. Балабанов, І. Балабанов	+	+		+			+				
Є. Євстигнєєв, І. Майбуров	+	+				+				+	
А. Бризгалін, М. Миляков	+	+			+					+	
А. Зюнькін	+	+		+			+			+	
Е. Алісов, Т. Калінеску та ін., М. Кучерявенко	+	+		+			+		+	+	
В. Новицький	+			+			+	+			+
Л. Тарангул, Д. Серебрянський, Н. Новицька	+	+					+				
Т. Єфіменко	+	+			+						
О. Дясятнюк	+			+							
А. Крисоватий	+	+		+							
О. Сидорович	+	+									
М. Слатвінська	+	+									
О. Вітрук, Л. Сідельникова	+	+									
Ю. Іванов	+	+									
В. Андрущенко, Т. Тучак	+	+									

*Складено автором на основі: [40, с. 67; 146, с. 39–40; 6, с. 58; 54, с. 33; 60, с. 223; 67, с. 37; 81, с. 35; 135, с. 148].



Рис. Б.2. Принципи податкового регулювання*

* Складено автором на основі: [100, с. 68–74].

Підходи до визначення поняття «податкове регулювання»*

Автори	Визначення
Економічний словник	заходи непрямого впливу на економіку, економічні та соціальні процеси шляхом зміни виду податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету
А. Свищук	оптимізація розподілу національного доходу шляхом розробки та реалізації заходів політики держави у сфері оподаткування, спрямованих на стабілізацію економіки та збільшення на цій основі дохідної частини бюджетів усіх рівнів, з урахуванням інтересів макроекономічних суб'єктів
Т. Єфіменко	регулювання оподаткування держава здійснює, використовуючи специфічні складові (суб'єкти та об'єкти оподаткування, джерела податків, податкові ставки та процедури адміністрування податків), за допомогою яких вона змінює окремі елементи податкової системи, впливаючи таким чином на структуру економіки та економічний розвиток
Н. Прокопенко	здійснюється через економічно обґрунтовану систему пільг, являє собою взаємозумовлений комплекс податкових преференцій стратегічної дії, що компенсує фінансові втрати під час випуску нової і конкурентноздатної продукції, модернізації технологічних процесів, посилює основи малого і середнього виробничого бізнесу
В. Гланц	є складною дією податкової політики держави, оскільки його мета – не тільки дотримання інтересів держави в бюджетно-податковій сфері діяльності, тобто забезпечення покриття державних витрат доходами бюджету, а й інтересів платника податків, а також забезпечення необхідних умов для зростання добробуту всієї країни в цілому
О. Гудзь	регулювання державою діяльності економічних агентів, галузей та секторів економіки, має свій прояв у формах та інструментах реалізації обраних цілей та зазначених принципів оподаткування
Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізіма, В. Карпова	цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів
Р. Жарко	комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей.
А. Крисоватий	цілеспрямована діяльність держави з регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту з метою підтримання на певному рівні економічних процесів, забезпечення суспільного попиту і пропозиції та ініціювання ділової активності суб'єктів господарювання
Ю. Іванов, О. Тищенко, Є. Давискиба, О. Зима	перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та його суб'єктами, можливість регулювання різних аспектів соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні – впливати на конкретну поведінку платника податків
П. Дубинецька	свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою елементів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів

Продовження табл. Б.2

Р. Ільєнко	можливості органів державної влади за допомогою інструментів оподаткування регулювати певні явища, процеси, пропорції і напрямки соціально-економічного розвитку держави
В. Вишневський	здійснюється шляхом вибору податків та їх платників, податкової бази і ставок, правил податкового адміністрування тощо, які у сукупності визначають: 1) рівень податків, у тому числі внутрішніх (загальнодержавних і регіональних/місцевих) і зовнішніх, що використовуються у сфері ЗЕД; особливості податкового перерозподілу доходів і майна; витрати платників, пов'язані із забрудненням навколишнього середовища та споживанням природних ресурсів
А. Соколовська	на мікрорівні – використання податкових важелів для цілеспрямованого впливу держави на поведінку економічних агентів з метою її коригування в бажаному для суспільства напрямі; на макрорівні – це використання податкових важелів для цілеспрямованого впливу на економічне зростання, суспільний добробут, інвестиційні процеси тощо (на основні макроекономічні показники – темпи росту ВВП, рівень інфляції, безробіття)

* Складено автором на основі: [58; 51, с. 83; 106, с. 37–38; 111, с. 113; 125, с. 37; 45; 48; 57, с. 26; 61, с. 7; 60, с. 229; 70, с. 5; 181, с. 81; 121; 127, с. 65].

Таблиця Б.3

**Трактування понятійно-термінологічного апарату податкового
регулювання***

Термін	Зміст
Метод	1. Прийом або система прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо). 2. Спосіб дії, боротьби і т. ін.
Важіль	1. Засіб, яким можна надати дії, сприяти розвитку чого-небудь або похвалити, підсилити діяльність кого-, чого-небудь (<i>перен.</i>).
Засіб	1. Прийом, якась спеціальна дія, що дає можливість здійснити що-небудь, досягти чогось; спосіб. 2. Те, що служить знаряддям у якій-небудь дії, справі. 3. Механізми, пристрої і т. ін., необхідні для здійснення чого-небудь, для якоїсь діяльності (<i>перен.</i>).
Спосіб	1. Певна дія, прийом або система прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити що-небудь, досягти чогось. 2. Те, що служить знаряддям, засобом і т. ін. у якій-небудь справі, дії.
Інструмент	1. Знаряддя для праці; 2. Сукупність таких знарядь.

* Складено автором на основі: [137].



Рис. Б.3. Класифікація інструментів податкового регулювання*

* Складено автором на основі: [40, с. 69–72; 103, с. 189–192; 111, с. 137–165; 109, с. 227–239; 68, с. 19–26; 69, с. 19–45]

Таблиця Б.4

Визначення поняття «податкова пільга»*

Джерело	Зміст поняття
Андрущенко В. Л.	полегшення, надане в порядку винятку із загальних правил. Порушуючи умови конкуренції, котрі мають бути рівні для всіх, створюючи вигоди одним за рахунок інших, пільги тим самим розбещують перших і озлобляють других, у підсумку дезорганізуючи бізнес юридичних осіб і деморалізуючи фізичних осіб. Разом із тим податкові пільги – могутній засіб соціально-економічної політики, вони відповідають надто сильним інтересам як з боку народних мас, так і владних структур. Пільги безумовно корисні тоді, коли покликані стимулювати бажані види діяльності та/або заохочувати потрібну поведінку
Андрухів-Садовська Н.	частина грошових коштів, що отримана в результаті реалізації інвестиційного проекту у СЕЗ відповідно до законодавчих актів шляхом повного або часткового звільнення від нарахованих податків та зборів та використання їх для подальшого фінансування інвестиційного проекту з метою зменшення податкового навантаження
Бавін Є. В.	повне або часткове звільнення платника від податкових зобов'язань у суспільних інтересах
Баландина А.	переваги в можливості несплати всієї або частини суми податку, що надаються на обмежений відрізок часу, носять необов'язковий характер
Баришева Г., Арцер Т.	форма практичної реалізації регулюючої функції податків, елемент оподаткування, завдяки якому платники податків отримують право зменшити свій податковий тягар на законних підставах
Брызгалін А. Берник В. Головкін А. Попов О.	надана податковим законодавством виняткова можливість повного або часткового звільнення від сплати податку за наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового тягара для платника податків.
Бугай Т.В., Сідоренко М.Л.	звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав.
Воронова Л.	це повне або часткове звільнення від плати
Даниленко А.	регулюючий податковий механізм тактичного характеру
Желізняк Р.	передбачений податковим та митним законодавством виняток із загальних правил оподаткування щодо зменшення суми нарахованого податку чи/та збору або звільнення від нарахування та сплати податку чи/та збору підприємств
Економічна енциклопедія	часткове чи повне звільнення певного кола фізичних і юридичних осіб від сплати податків. Вони мають як економічну, так і соціальну спрямованість: держава тим самим проводить певну економічну політику або підтримує окремі групи населення.
Іванов Ю., Віннікова О.	встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, що надає платникові можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням

Продовження табл. Б.4

Іванов Ю., Тищенко О., Давискіба Е.	стимулювання платників шляхом зменшення їх податкових зобов'язань або створення інших, більш привілейованих у порівнянні з іншими платниками, умов оподаткування
Кобрін А.	в об'єктивному значенні – це сукупність правових норм, які встановлюють повне чи часткове звільнення від оподаткування для певних категорій осіб за наявності особливостей, що характеризують їх як певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. В суб'єктивному – це передбачене і гарантоване законодавством право особи на повне чи часткове звільнення від оподаткування за наявністю особливостей, що характеризують дану особу як представника певної групи платників податків, вид його діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ним витрат
Коротун В.	є інструментами податкового регулювання, що закріплені в нормативно-правових актах як відхилення від стандартних умов застосування окремого виду податку і стосуються об'єкта, ставки або інших елементів податку
Криницький І. Є.	універсальний необов'язковий елемент правового механізму податкового платежу
Крисоватий А.	форма практичної реалізації регулюючої функції податків, виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо
Крисоватий А., Василевська Г.	засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження
Кузнеченкова В. Є.	невід'ємний елемент податкової системи будь-якої держави ринкового типу, що передбачає певні переваги окремим категоріям платників податків порівняно з іншими
Кучерявенко М.	звільнення платника податків від нарахування та сплати податку або сплата їм податку в меншому розмірі при наявності підстав, визначених чинним законодавством.
Лебедзевич Я.	повне або часткове звільнення платників податків від податкових зобов'язань у суспільних інтересах за наявності підстав, визначених податковим законодавством
Лукова Н.	засіб державного регулювання господарської діяльності, що полягає у наданні певним суб'єктам господарювання переваг у формі податкових звільнень, знижок та кредитів з метою забезпечення суспільного господарського порядку, підтримання та стимулювання господарської діяльності таких суб'єктів господарювання
Майбуров І.	встановлення законодавством будь-яких податкових привілеїв (розширений підхід)
Малько О.	надання будь-яких переваг, або часткове звільнення від виконання обов'язків, або полегшення умов їх виконання, стимулюючи тим самим конкретну поведінку осіб
Науковці Інституту економіки та прогнозування НАН	можуть використовуватися як інструмент нейтралізації викривлень, породжених деформуючими податками, якщо деформації від застосування пільг є меншими, ніж деформації, що є наслідком стягнення податку

Продовження табл. Б.4

Паєнтко Т.	надана платнику можливість зменшення суми податку або збору, що підлягає сплаті, за наявності підстав, встановлених актами податкового законодавства
Підлісна О.	законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких платник податку зменшує податкові зобов'язання
Пришва Н.	переваги, що надаються окремим категоріям платників податків, інших обов'язкових платежів перед іншими платниками та полягають у повному чи частковому звільненні їх від оподаткування
Пушкарева В.	Створення переваги у формі повного звільнення від сплати податку і у формі часткового звільнення від сплати податку, а також інше пом'якшення податкового тягаря для платника податків
Романюк М.	є інструментом фінансування окремих платників податків за рахунок бюджету
Серебрянський Д.	сукупність фіскальних дій держави, які не закладені у загальноприйнятих основах оподаткування та в кінцевому результаті призводять до повного або часткового звільнення від сплати податку з метою активізації державних, територіальних чи галузевих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності, що реалізуються протягом визначеного законом терміну.
Серебрянський Д., Кармаліта М., Трубін І., Онуфрик М., Євсєєва І., Зубрицький А.	передбачене податковим законодавством цільове надання полегшень тим чи іншим категоріям платників податків, що спрямовується на покладені податково-правові зобов'язання, проявляється як складова податково-процесуальних проваджень та виражається в можливості використовувати особливу перевагу зі сплати податкового платежу, урахуваючи особливості певної групи платників податків, виду їхньої діяльності та об'єкта оподаткування
Сибірянська Ю., Волочай А.	звільнення на основі характеру та суспільного значення здійснюваних платником витрат, які не підлягають скасуванню, оскільки виконують соціальні функції, тому і оцінюються за їх соціальною ефективністю
Соколовська А.	передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства (за наявності об'єкта оподаткування) відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податку від його сплати з метою полегшення податкового тягаря
Соловійова Н.	є обґрунтованим і необхідним механізмом реалізації принципу рівності в оподаткуванні і принципу платоспроможності платника
Тарангул Л.	є додатковим елементом податку, а сутність розкривається в самому механізмі надання та зводиться до одного – повного або часткового звільнення платників від сплати податку
Тімарцев О.	переваги, що надаються окремим платникам податків, включаючи можливість не сплачувати податок або сплачувати його у меншому розмірі
Федоришина Л., Глазко Н., Лисак Ю.	інструменти податкового регулювання, що закріплені в нормативних актах, як винятки із загальної схеми обчислення конкретного виду податку, і стосуються, об'єкта, ставки або інших складових оподаткування
Шутова О.	конкретна правова категорія, один із видів податкових звільнень

*Складено автором на основі: [102, с. 8–10; 109, с. 235–247; 147, с. 24; 4, с. 141; 47, с. 229–231; 62, с. 5; 66, с. 359; 78, с. 19; 80, с. 35; 84, с. 52; 87, с. 151; 96, с. 66; 123, с. 86; 149, с. 266].

Таблиця Б.5

Класифікація податкових пільг*

Ознака класифікації	Зміст
За елементами податку:	
1. без прив'язки до елементів податку;	
2. пільги, що прив'язані до елементів податку:	
платники	звільнення від оподаткування певних категорій платників
об'єкт оподаткування	виключення із об'єкту оподаткування певних складових
база оподаткування	зменшення податкової бази на визначені законодавцем суми
ставки	зменшення податкових ставок/запровадження прогресивного/регресивного оподаткування
строки сплати	збільшення податкового (звітного) періоду та зміна строків сплати податкового зобов'язання
За компетенцією встановлення та масштабом застосування:	
загальнодержавні (федеральні)	поширюється на платників загальнодержавних (федеральних) податків на всій території країни, встановлюються представниками центральних органів влади
регіональні (в країнах з федеральним устроєм)	поширюється на платників загальнодержавних (федеральних) місцевих податків на певній території країни, встановлюються відповідними представниками суб'єкта Федерації та місцевого самоврядування в межах їх компетенції на обмеженій території
місцеві	поширюється на платників місцевих податків на певній території країни, встановлюються відповідними представниками суб'єкта Федерації та місцевого самоврядування в межах їх компетенції на обмеженій території
За метою запровадження:	
пільги економічного характеру	забезпечують економічне зростання, у т. ч. інноваційно-інвестиційний розвиток
пільги соціального характеру	спрямовані на покращення матеріальної та нематеріальної якості життя населення країни
пільги загального характеру	мають комплексний характер для вирішення як економічних, так і соціальних питань
За видами надання:	
вирахування/знижки	зменшення податкової бази на певну величину
кредити/заліки	зменшують податкові ставки чи податкового окладу
звільнення	звільнення від оподаткування окремих видів доходів, категорій платників чи певних операцій

Продовження табл. Б.5

За формою надання:	
пільгові податкові режими	створюють сприятливі умови оподаткування для окремих платників, що функціонують у визначених законодавцем сферах або на відповідних територіях
неоподатковуваний мінімум	гарантована величина доходу, що не підлягає оподаткуванню
постатейні податкові вирахування	виводять з-під оподаткування окремі, чітко визначені статтями податкового законодавства, складові об'єкта оподаткування, що стимулюють бажану для держави поведінку платників.
стандартне податкове вирахування	вирахування у фіксованому розмірі, що щорічно індексуються відповідно до темпів інфляції
повернення чи залік раніше сплаченого податку або його частини	дозволяють повернути сплачені раніше суми податку
податкові розстрочки	надають привілеї у строках сплати податків
зниження ставок	передбачають диференційоване оподаткування певних груп платників
інші	
За суб'єктом надання	
для суб'єктів господарювання	пов'язані із оподаткуванням підприємницької діяльності
для фізичних осіб	пов'язані із оподаткуванням особистих доходів
для всіх без виключення	
За суб'єктом впливу	
для кінцевого споживача	стимулювання споживання
для економічних агентів, що не є кінцевими споживачами	стимулювання виробництва і розподілу
За об'єктом впливу	
майнові	пов'язані із оподаткуванням майна
прибуткові	пов'язані із оподаткуванням прибутку
певний вид діяльності	пов'язані із певним видом діяльності
За методами впровадження	
адміністративні	закріплюються органами виконавчої влади і мають безумовний характер використання
господарчі	можуть бути обрані платником податку самостійно

Продовження табл. Б.5

За економічною природою та впливом на надходження бюджету	
відшкодувальні	у випадку переплати податку за результатами річного перерахунку із врахуванням застосованої пільги різниця повертається платникові податку
безвідшкодувальні	у випадку переплати податку внаслідок застосування пільги різниця не повертається платникові податку
За цільовим використанням вивільнених коштів	
цільові	сувора вимога використання суми податку, яка залишається в розпорядженні платника, виключно на визначені цілі
нецільові	використання суми податку, яка залишається в розпорядженні платника, відповідно до самостійного рішення платника
За строком дії	
постійні	пільги, період застосування яких не визначено
періодичні	пільги, період застосування яких визначено
надзвичайні	пільги, період застосування яких триває, поки триває певний форс-мажор
За комплексністю дії	
монопільги	пільги з одного податку (елементу)
біфункціональні пільги	пільги з двох податків (елементів)
мультифункціональні пільги	пільги щодо комплексу податків (елементів)

*Складено автором на основі: аналізу праць вчених, систематизованих у табл. Б.4 Додатку Б.

ДОДАТОК В

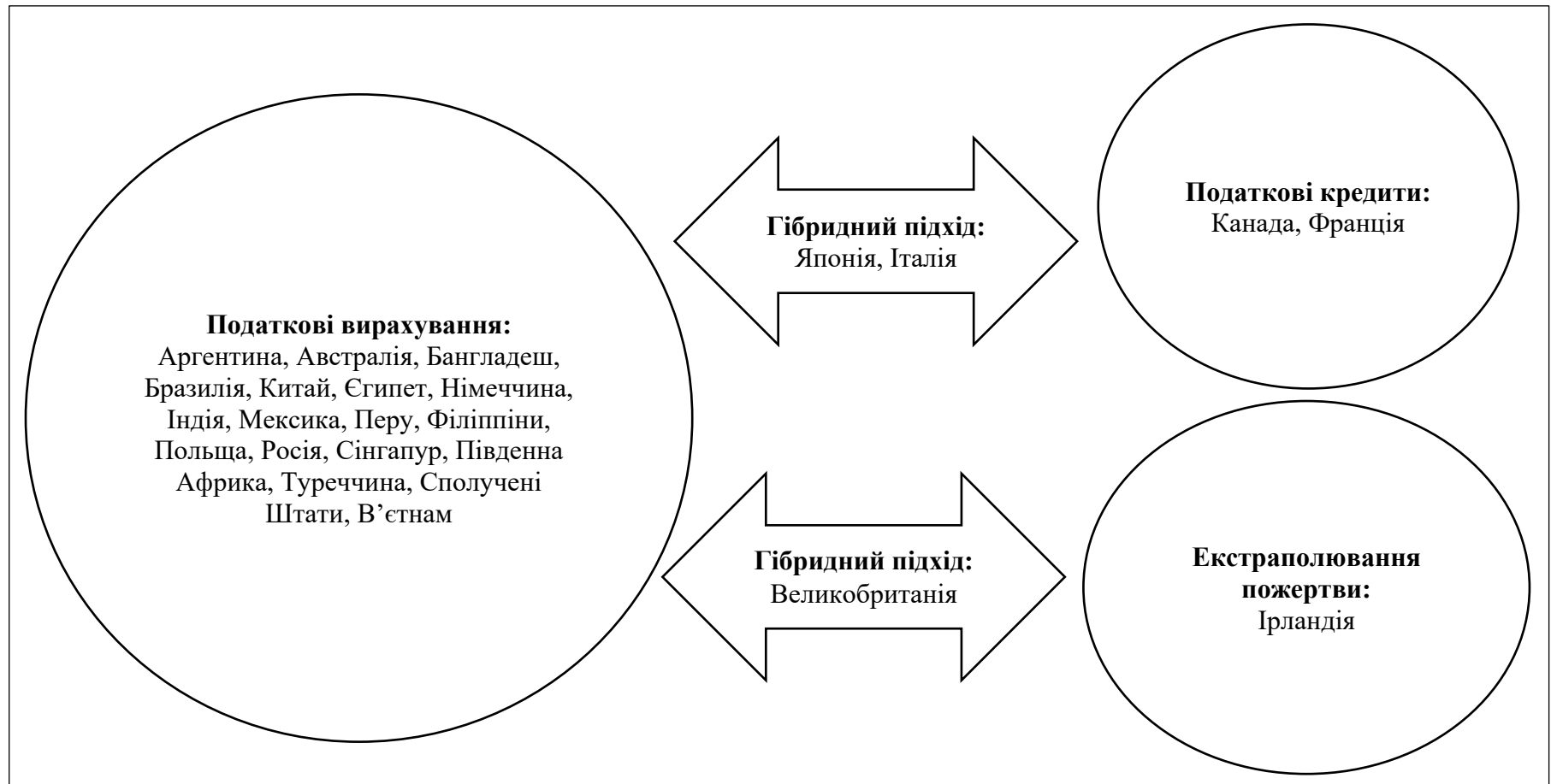


Рис. В.1. Варіативність форм податкових пільг для благодійників-фізичних осіб на прикладі 26 країн світу*

*Складено автором на основі: [214, с. 52].

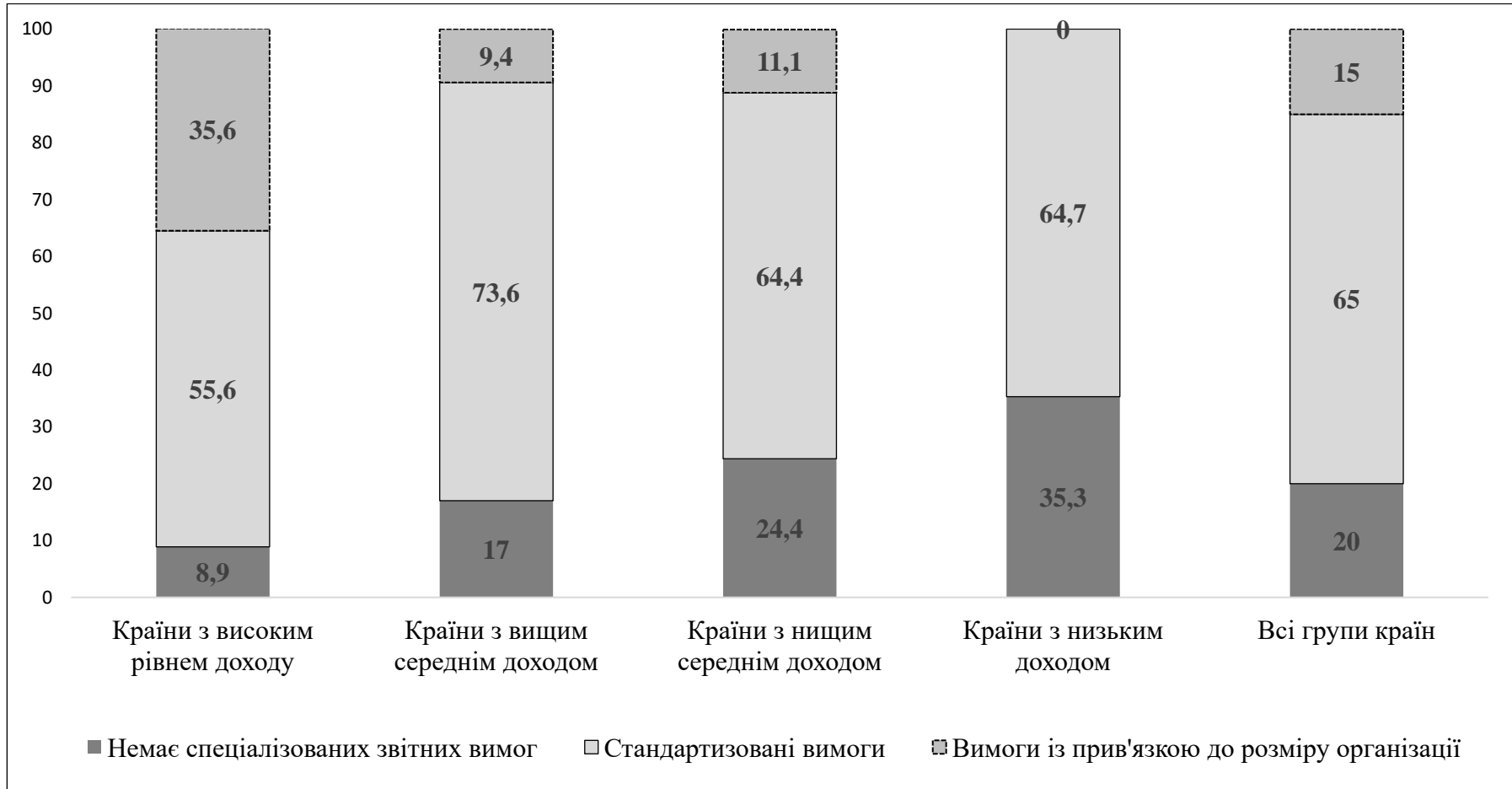


Рис. В.2. Диференціація звітних вимог до неприбуткових організацій у розрізі 177 країн світу, %*

*Складено автором на основі: [295, с. 31].

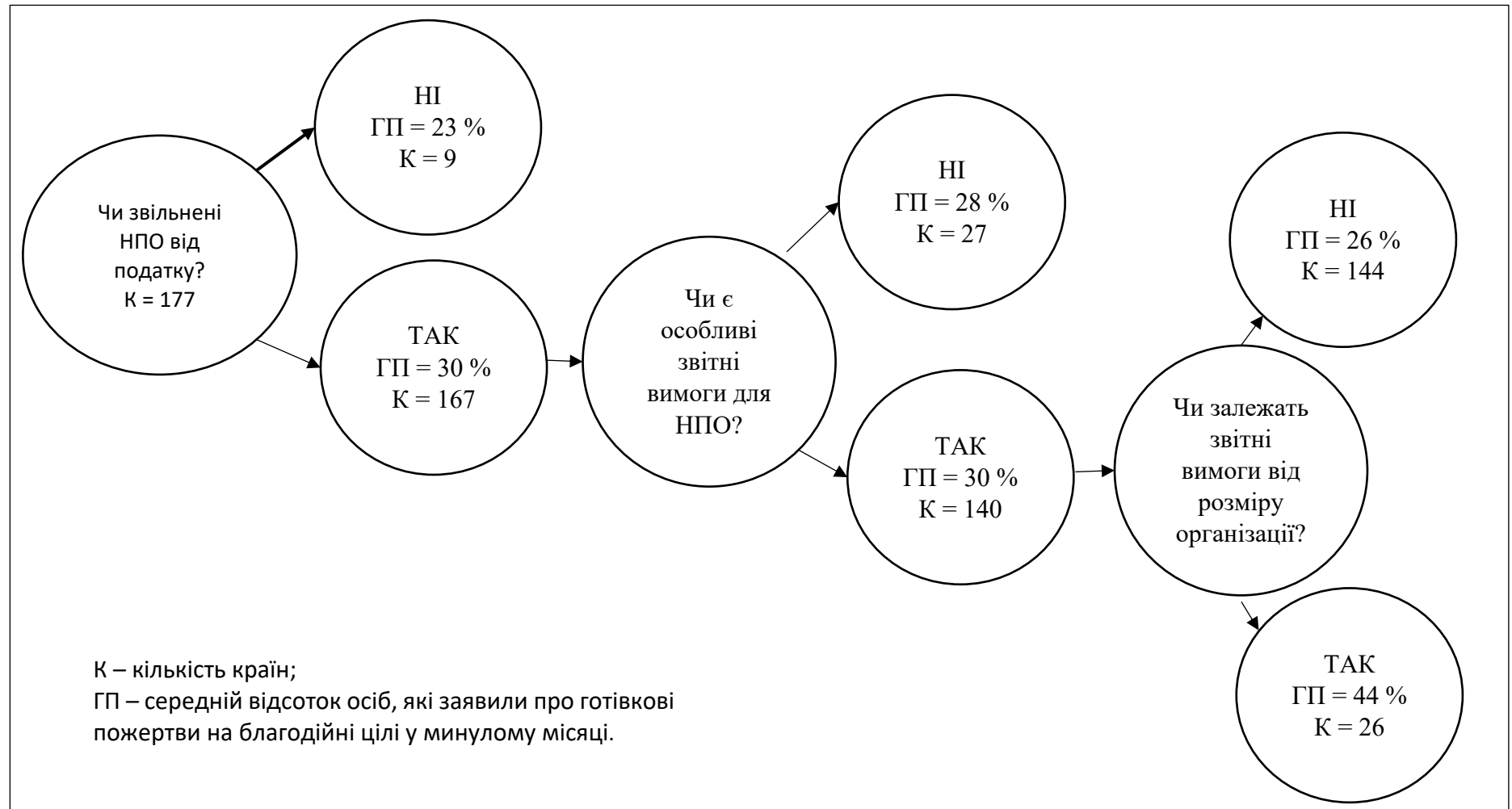


Рис. В.3. Вплив варіативності звітних вимог для неприбуткових організацій на благодійну активність населення у розрізі 177 країн світу, %*

*Складено автором на основі: [295, с. 33].



Рис. В.4. Співвідношення частки країн із діючим податком на спадщину та одночасним встановленням звільнення від податку для благодійних спадкових пожертв у розрізі 177 країн світу, %*

**Складено автором на основі: [295, с. 41].*

Таблиця В.1

**Обсяг неготівкових пожертв від фізичних осіб за результатами у декларації
8283 за наслідками 2012 податкового року, американських доларів***

Розмір скорегованого валового доходу	Всі типи неготівкових пожертв				
	Кількість декларацій	Кількість пожертв	Витрати донорів	Справедлива ринкова вартість	Вартість, внесена у Додаток А до декларації
Всі декларації	7 560 739	22 369 208	41 252 513	46 916 179	42 913 291
до \$25,000	307 515	723 016	1 456 517	1 200 726	1 111 734
\$25,000 до \$50,000	815 064	1 801 305	4 712 009	3 078 058	3 077 876
\$50,000 до \$75,000	1 112 262	2 813 447	3 958 979	2 219 700	2 219 700
\$75,000 до \$100,000	1 262 737	3 755 336	4 746 663	3 883 482	2 426 915
\$100,000 до \$200,000	2 756 062	8 919 817	11 226 455	6 316 852	5 960 717
\$200,000 до \$500,000	1 032 741	3 470 918	6 659 110	4 209 592	3 711 409
\$500,000 до \$1,000,000	168 919	526 606	1 766 703	2 513 747	2 369 757
\$1,000,000 до \$1,500,000	43 775	143 092	627 638	1 003 384	953 575
\$1,500,000 до \$2,000,000	18 508	63 502	474 547	1 309 242	757 584
\$2,000,000 до \$5,000,000	28 908	97 028	1 297 136	3 656 402	3 493 326
\$5,000,000 до \$10,000,000	8 078	29 517	888 815	2 901 002	2 630 258
\$10,000,000 і більше	6 167	25 624	3 437 939	14 623 991	14 200 441

*Складено автором на основі: [333].

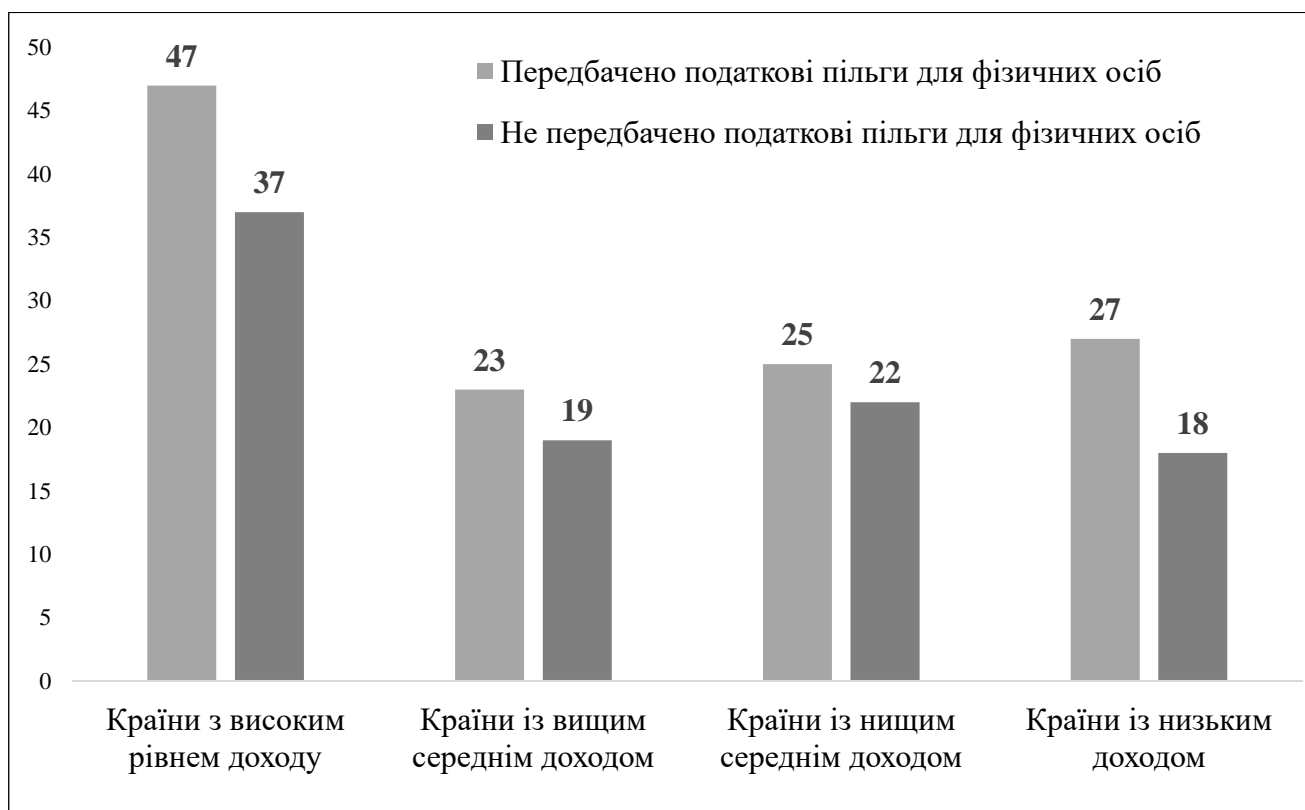


Рис. В.5. Співвідношення частки благодійників-фізичних осіб та наявності податкових стимулів у розрізі 177 країн світу, %*

*Складено автором на основі: [295, с. 40].

Таблиця В.2

Топ-20 країн, що є світовими лідерами з благодійної діяльності, 2017 рік *

Країна	Місце	Масштаби благодійництва (% населення)	Допомога незнайомим, %	По жертвування грошей, %	Волонтерство, %
М'янма	1	65	53	91	51
Індонезія	2	60	47	79	55
Кенія	3	60	76	52	51
Нова Зеландія	4	57	65	65	41
США	5	56	73	56	41
Австралія	6	56	66	63	40
Канада	7	54	67	61	35
Ірландія	8	53	61	60	39
ОАЕ	9	51	71	55	27
Нідерланди	10	51	51	64	28
Великобританія	11	50	58	64	28
Сієра Леоне	12	49	81	26	41
Мальта	13	48	45	73	26
Ліберія	14	46	75	18	46
Ісландія	15	46	44	68	26
Тайланд	16	46	51	68	19
Іран	17	45	61	50	25
Замбія	18	45	69	33	33
Німеччина	19	45	58	55	22
Норвегія	20	45	49	55	30

*Складено автором на основі: [185].

Таблиця В.3

**Диференціація підходів до податкового стимулювання міжнародної
благодійності***

Модель	Індикатори	Пояснення	Країни
Ізольована	Жодних податкових стимулів для міжнародних пожертв	Не передбачено жодних податкових стимулів для будь-яких пожертв ОГС, якщо такі ОГС не діють виключно всередині країни	Китай, Сінгапур, Бангладеш, Туреччина, Індія, Австралія, Єгипет, Російська Федерація, В'єтнам та Південна Африка
	Міжнародна діяльність в рамках державних програм чи організацій, створених за участю державних органів	Пільги надаються благодійникам, які жертвують на ті програми, які започатковані державою, або тим організаціям, що здійснюють міжнародну діяльність, в яких держава має частку/приймає участь у керуванні	
	Міжнародна діяльність ОГС, які мають спеціальний дозвіл або законодавчий статус	Держава затверджує перелік організацій, зареєстрованих всередині країни, які мають право здійснювати міжнародну діяльність і пожертви яким підпадають під податкові стимули	
Змішана	Міжнародна діяльність ОГС, які зареєстровані всередині країни	Не передбачено територіальних обмежень благодійної діяльності для організацій, створених та зареєстрованих відповідно до внутрішнього законодавства країни	Аргентина, Австралія, Бразилія, Канада, Франція, Німеччина, Ірландія, Італія, Мексика, Філіппіни, Польща, Саудівська Аравія, Сполучене Королівство Великобританії, Сполучені Штати Америки.
	Вирахування для «друзів» організацій	Дозволено створювати організацію, що буде отримувати пільговані пожертви, з подальшою метою надання грантів затверженому переліку міжнародних ОГС	
	Більш широкі можливості для ОГС	Організації мають право набувати благодійного статусу та отримувати пільговані пожертви, які, хоча юридично належать цієї організації, надаються донором для фінансування іноземних ОГС. Можуть мати форму донорських консультативних фондів.	

Продовження табл. В.3

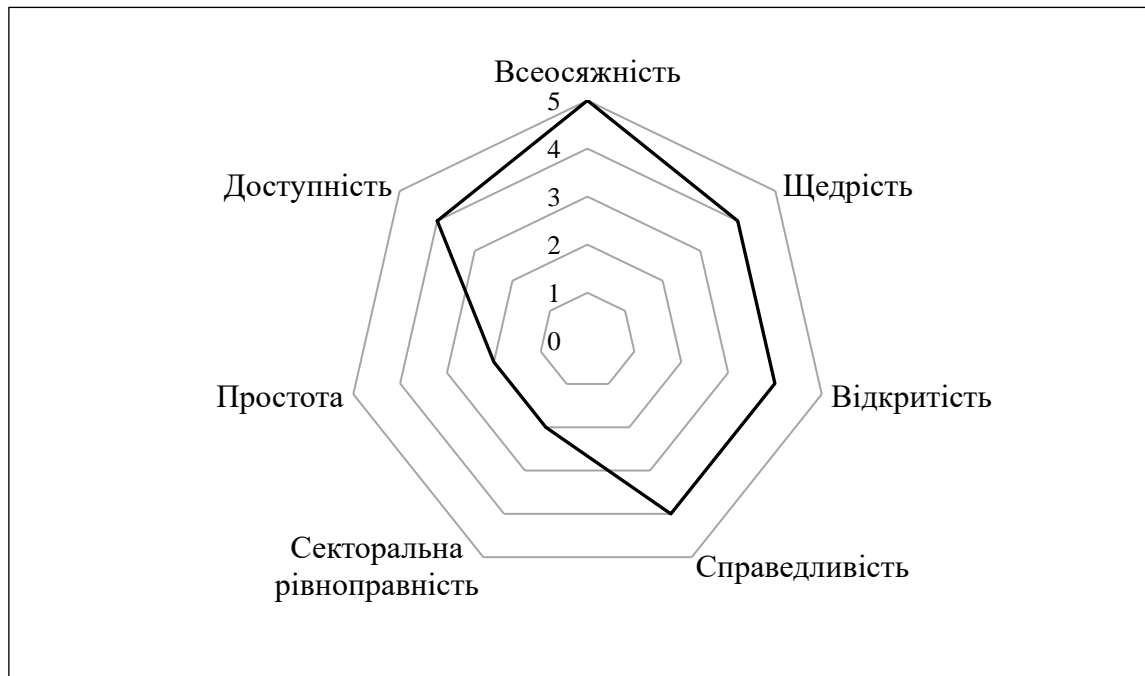
Відкрита	Вирахування для інших країн на основі міжнародних договорів	За умови укладення відповідних міжнародних податкових договорів благодійникам дозволяється претендувати на податкові стимули щодо міжнародного доходу, якщо буде доведено еквівалентність такого доходу або еквівалентність статусу організації	ЄС
	Регіональна еквівалентність	Регіональний договір / правовий прецедент встановлює сподівання, що благодійники повинні мати право на отримання податкових стимулів за благодійність будь-якій ОГС в регіоні	
	Міжнародна ОГС повинна відповідати внутрішнім стандартам	Передбачено податкові пільги щодо іноземних благодійних пожертв, якщо вони підпадають під внутрішні визначення та/або проведена належна перевірка	

*Складено автором на основі: [214].



Рис. В.6. Співвідношення частки країн із податковими стимулами для корпорацій та для фізичних осіб у розрізі 177 країн світу, %*

*Складено автором на основі: [295, с. 35].



Переваги Егалітарної системи:

1. Еквівалентність у розрізі дохідних груп.
2. Доступність для широкого переліку благодійних цілей.
3. Наявність філософського обґрунтування.

Недоліки Егалітарної системи:

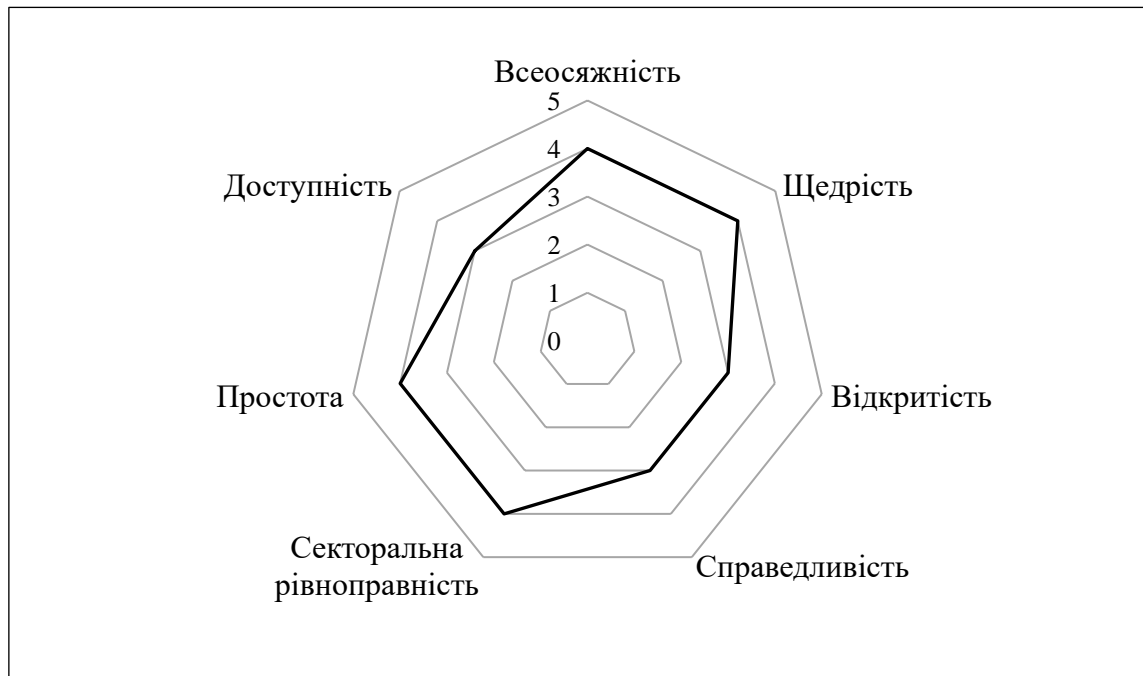
1. Складність контекстуалізації для благодійників щодо кінцевого впливу пільг на розмір податку у їх конкретному випадку через значну заплутаність розрахунків.
2. Здатність провокувати або зменшення

пільги за вартістю, або звужувати коло благодійників.

3. Як правило податкові пільги надаються у формі податкових кредитів, в залежності від підходу до імплементації яких може виникати надмірний адміністративний тиск як на декларантів, так і на податкові адміністрації.
4. Підвищена вартість функціонування через необхідність здійснення урядом постійних витрат на масово-роз'яснювальну роботу.

Рис. В.7.1. Типологія систем податкового стимулювання благодійності – Егалітарна система*

**Складено автором на основі: [214, с. 68–69].*



Переваги Прагматичної системи:

1. Легкість розуміння для донорів.
2. Щедрі стимули для заможних благодійників.
3. Доступність для широкого переліку благодійних цілей.
4. Простота в адмініструванні для податкових адміністрацій, що знижує вартість функціонування системи податкового стимулювання благодійності.
5. Мінімізація втручання держави.

Недоліки Прагматичної системи:

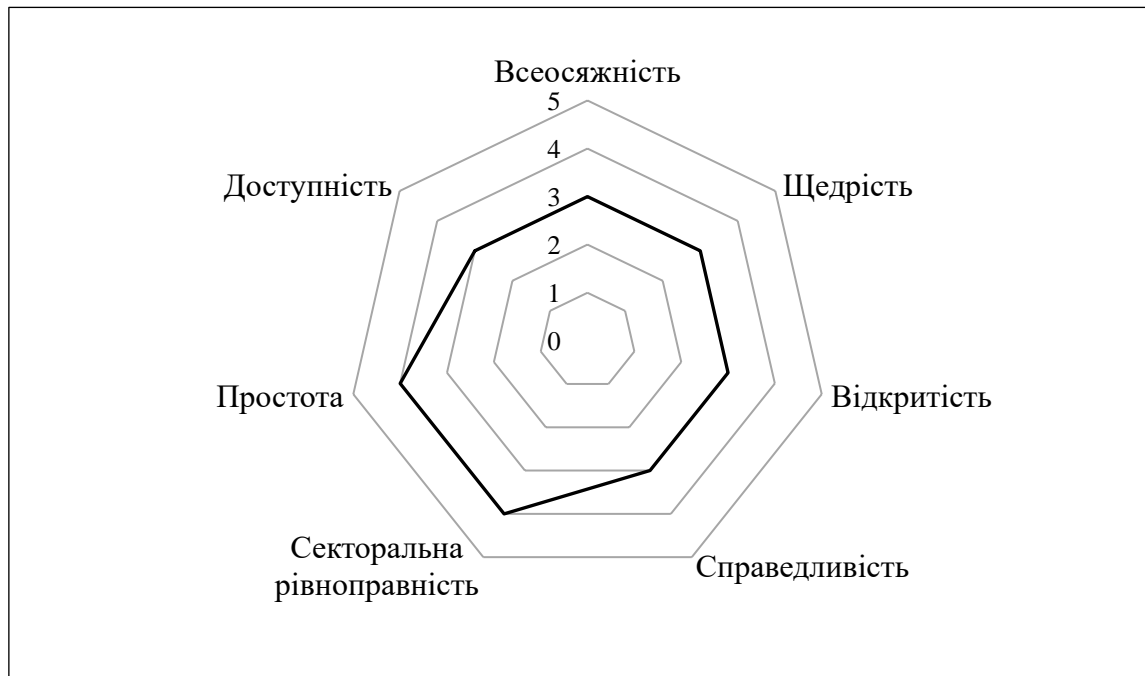
1. Гранична вартість пожертв зростає із

ростом рівня доходу благодійника (перевернутий ефект).

2. Незаможні благодійники або отримують менші пільги, або нездатні їх задекларувати.
3. Основною формою пільг є податкові вирахування.

Рис. В.7.2. Типологія систем податкового стимулювання благодійності – Прагматична система*

**Складено автором на основі: [214, с. 69].*



Переваги Перехідної системи:

1. Доступність та раціональність даного варіанту для економік, що не відносяться до високодохідних груп країн відповідно до методики Світового банку розподілу держав світу.
2. Рівний підхід до донорів – юридичних та фізичних осіб.
3. Відкритість системи до подальшої лібералізації за рахунок розширення переліку благодійних цілей та підвищення обмежуючих лімітів, оскільки фундаментально Перехідна система є похідною від Прагматичної.

Недоліки Перехідної системи:

1. Ризик політизації внаслідок залежності від дискреційних рішень уряду для підвищення власної популярності.
2. Незначна мотивація для «пересічного» благодійника, що у довгостроковому періоді негативно впливає на розвиток в країні усвідомленої благодійності.
3. Складність у декларуванні стимулів.

Рис. В.7.3. Типологія систем податкового стимулювання благодійності – Перехідна система*

**Складено автором на основі: [214, с. 70].*

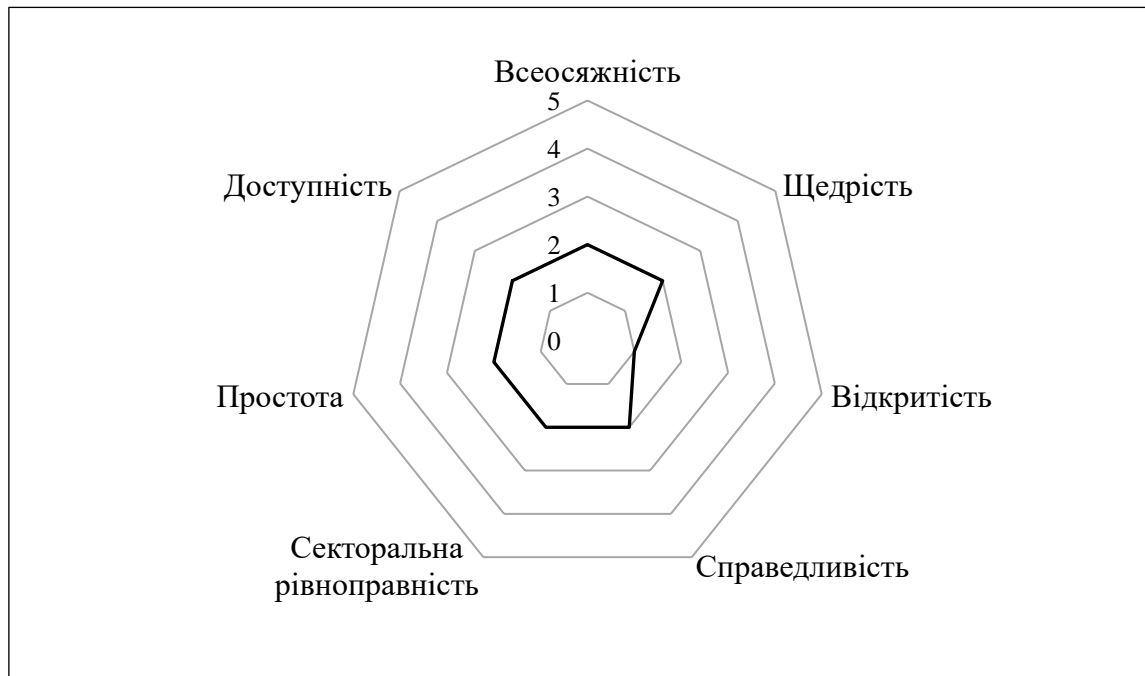


Рис. В.7.4. Типологія систем податкового стимулювання благодійності – Обмежувальна система*

*Складено автором на основі: [214, с. 71].

Переваги Обмежувальної системи:

Виділити очевидні переваги не представляється можливим.

Недоліки Перехідної системи:

1. Майже повна політизація благодійності у контексті, який є вигідним уряду з точки зору його «бачення» розвитку ОГС.
2. Вузький перелік цілей благодійної діяльності.
3. Дискримінація щодо благодійників-фізичних осіб.



Рис. В.8. Типологія систем податкового стимулювання благодійності*

*Складено автором на основі: [214, с. 68].

ДОДАТОК Г

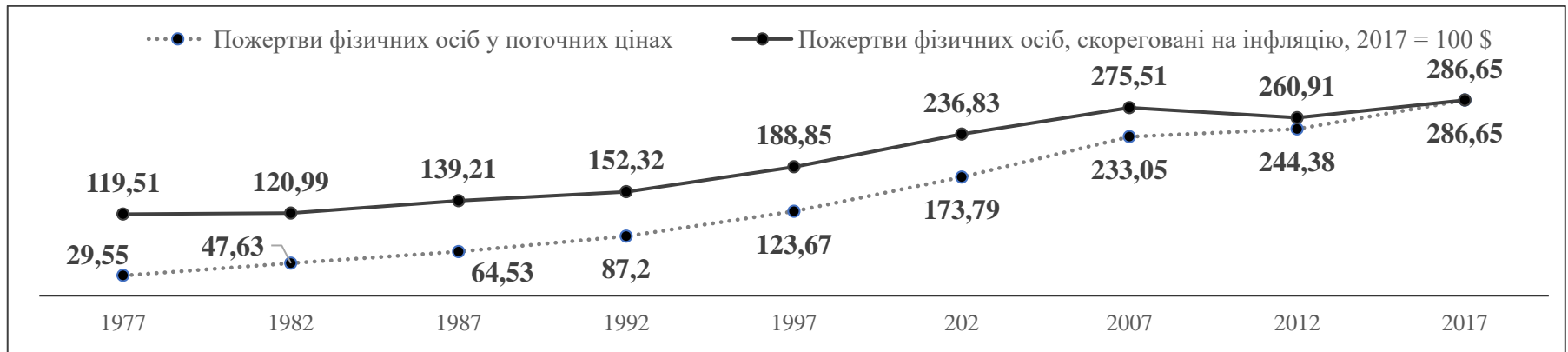


Рис. Г.1. Динаміка благодійної активності донорів-фізичних осіб у США у 1977-2017 рр., млрд доларів США*

*Складено автором на основі: [240].

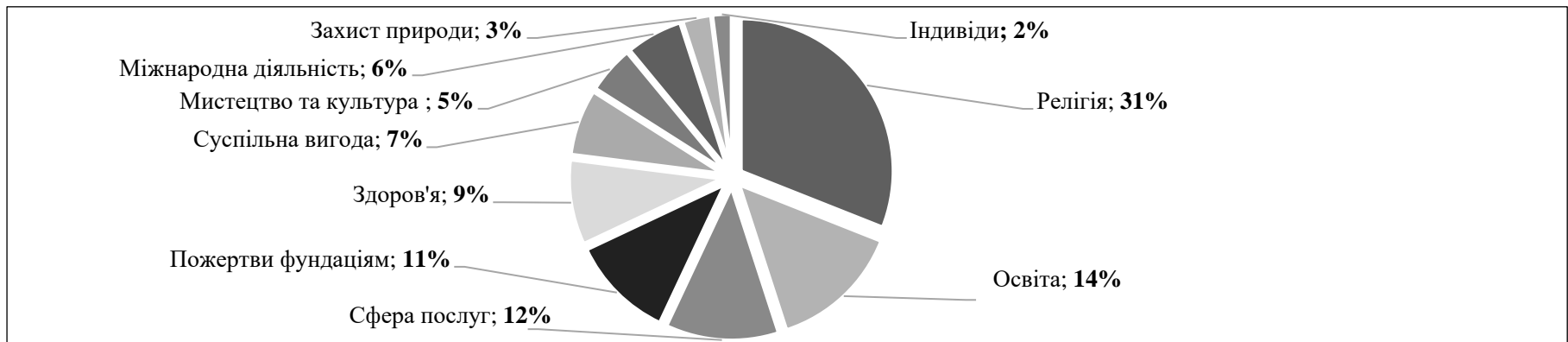


Рис. Г.2. Співвідношення отримувачів благодійних пожертв у США за сферою їх діяльності, 2017 рік*

*Складено автором на основі: [239].

Характеристика податкової пільги з індивідуального прибуткового податку США – благодійного вирахування*

Назва податкової пільги	Вимоги законодавця для набуття права на декларування пільги
Благодійне вирахування	<p>Пожертви на благодійність є доступними для податкового вирахування лише у випадку декларування їх у Розділі «Постатейні вирахування» Таблиці «А» декларації з індивідуального прибуткового податку за формою 1040.</p> <p>Для того, щоб пожертви на благодійні цілі можна було врахувати з метою зменшення податкової бази, вони повинні бути зроблені на користь організацій, що відповідають встановленим параграфом 170 (с) Податкового кодексу США вимогам.</p> <p>В цілому, внески до благодійних організацій можуть бути вираховані у розмірі до 60 відсотків скоригованого валового доходу платника, який обчислюється без урахування чистих операційних збитків, але за мінусом певних поправок (Adjustments to Income) відповідно до переліку, наведеного у параграфі 62 Податкового кодексу США, таких, як, наприклад, аліменти чи індивідуальні схеми пенсійного забезпечення.</p> <p>Пожертви, виплачені на користь приватних осіб, віднімати від оподаткованого доходу заборонено. Наявність права на вирахування пожертви із оподаткованого доходу на користь благодійної організації підтверджується відповідно до Інструкції «Перелік організацій, пожертви яким звільнені від податку» (<i>Exempt Organizations Select Check</i>), Публікації № 526 «Пожертви на благодійні цілі» (<i>Charitable Contributions</i>) і документу «Чи можу я вирахувати здійснені мною пожертви на благодійні цілі?» (<i>Can I Deduct My Charitable Contributions?</i>) на веб-сайті СВД (IRS.gov).</p> <p>60-відсоткове обмеження поширюється на (1) всі громадські благодійні організації (код ГО), (2) всі приватні операційні фонди (код ПОФ), (3) певні приватні фонди, які розподіляють внески, які вони отримують, громадським благодійним фондам та приватним фондам діяльності протягом 2,5 місяців, що слідує за роком одержання таких внесків, та (4) певні приватні фонди, внески яких об'єднуються в загальний фонд, а доходи виплачуються громадським благодійним фондам.</p> <p>30-відсоткове обмеження поширюється на приватні фонди (код ПФ), крім тих, які відповідають вимогам обмеження на 60 відсотків, та іншим організаціям, описаним у розділі 170 (с), які не відповідають вимогам 60-відсоткового обмеження, такими як, наприклад, організації ветеранів, братські товариства та цвинтарські організації.</p>

	<p>Особливе обмеження застосовується до певних подарунків, пов'язаних із наданням довгострокового права на приріст капіталу. Пояснення цього спеціального обмеження можна знайти в публікації 526 «Благодійні внески».</p> <p>Організації, зареєстровані у відповідному Реєстрі як такі, що звільнені від податку, але мають іноземну адресу, як правило, не є іноземними організаціями, але є вітчизняними організаціями, що здійснюють діяльність у зарубіжних країнах. Ці організації розглядаються так само, як і будь-яка інша вітчизняна благодійна організація стосовно обмежень для благодійного вирахування.</p> <p>У деяких організаціях з канадськими адресами можуть бути закордонні філії (представництва), благодійні внески до яких вираховуються лише на основі чинних податкових договорів. За винятком цих випадків благодійні внески до іноземної організації не підлягають податковому вирахуванню.</p> <p>У випадку, якщо пожертва дає право на отримання продукції (товарів та/або послуг), у тому числі відвідування банкету, благодійного балу, спортивного заходу або театральної постановки, такому благодійнику дозволяється вирахувати лише суму перевищення справедливої ринкової вартості отриманих ним благ.</p> <p>Для пожертв у готівковій формі (незалежно від суми) необхідно зберегти підтверджуючу звітність: банківську виписку або інше письмове підтвердження із зазначенням назви організації, дати і суми пожертви.</p> <p>Для кожної пожертви у розмірі від 250 доларів США (незалежно від форми) платник повинен отримати і зберігати у звітності видане відповідною благодійною організацією письмовий лист-підтвердження із повним описом пожертви. У такому листі також повинно бути вказано, чи мала пожертва зворотній характер у вигляді товарів чи послугів в обмін на пожертву. І якщо такий факт мав місце, то необхідно представити опис та належну оцінку вартості цих товарів або послуг.</p> <p>Якщо благодійне вирахування за пожертву у безготівковій формі перевищує 500 доларів США, декларант повинен заповнити Форму 8283 «Безготівкові пожертви на благодійні цілі» (<i>Noncash Charitable Contributions</i>) і додати її до декларації з індивідуального прибуткового податку.</p> <p>Відносно пожертв певних типів майна, таких як автомобілі, портфелі цінних паперів та інвестиції діють особливі правила, викладені у Інструкції № 561 «Визначення вартості пожертвованого майна» (<i>Determining the Value of Donated Property</i>)</p>
--	---

*Складено автором на основі: [330].

Таблиця Г.2

**Розмір Стандартного вирахування з доходу для платників індивідуального
прибуткового податку у США у 2000–2017 рр.***

(дол. США)

Рік	Вид вирахування	Неодружений платник	Подружжя, що заповнює декларацію:		Голова домогосподарства
			спільно	окремо	
2000	стандартне	4 400	7 350	3 675	6 450
	додаткове ¹	1 100	850	850	1 100
2001	стандартне	4 550	7 600	3 800	6 650
	додаткове	1 100	900	900	1 100
2002	стандартне	4 700	7 850	3 925	6 900
	додаткове	1 150	900	900	1 150
2003	стандартне	4 750	9 500	4 750	7 000
	додаткове	1 150	950	950	1 150
2004	стандартне	4 850	9 700	4 850	7 150
	додаткове	1 200	950	950	1 200
2005	стандартне	5 000	10 000	5 000	7 300
	додаткове	1 250	1 000	1 000	1 250
2006	стандартне	5 150	10 300	5 150	7 550
	додаткове	1 250	1 000	1 000	1 250
2007	стандартне	5 350	10 700	5 350	7 850
	додаткове	1 300	1 050	1 050	1 300
2008	стандартне	5 450	10 900	5 450	8 000
	додаткове	1 350	1 050	1 050	1 300
2009	стандартне	5 700	11 400	5 700	8 350
	додаткове	1 400	1 100	1 100	1 400
2010	стандартне	5 700	11 400	5 700	8 400
	додаткове	1 400	1 100	1 100	1 400
2011	стандартне	5 800	11 600	5 800	8 500
	додаткове	1 450	1 150	1 150	1 450
2012	стандартне	5 950	11 900	5 950	8 700
	додаткове	1 450	1 150	1 150	1 450
2013	стандартне	6 100	12 200	6 100	8 950
	додаткове	1 500	1 200	1 200	1 500
2014	стандартне	6 200	12 400	6 200	9 100
	додаткове	1 550	1 200	1 200	1 550
2015	стандартне	6 300	12 600	6 300	9 250
	додаткове	1 550	1 250	1 250	1 550
2016	стандартне	6 300	12 600	6 300	9 300
	додаткове	1 550	1 250	1 250	1 550
2017	стандартне	6 350	12 700	6 350	9 650
	додаткове	1 550	1 250	1 250	1 550

¹Додаткова податкова знижка додається із стандартною за умови, якщо вік платника податку становить 65 і більше років, а також за наявності сліпоты.

*Складено автором на основі: [251; 256; 257].

Таблиця Г.3

Оцінка кількості декларації з індивідуального прибуткового податку в США у розрізі заповнених платниками пільгових рядків, 2010-2015 рр.*, шт. (похибка 5 %)

Рік	Кількість поданих декларацій	Стандартне вирахування	Додаткове вирахування	Постатейні вирахування	Благодійні вирахування (у складі постатейних)
2010	142 892 051	93 402 762– 93 953 590	12 478 380– 12 880 986	46 370 239– 46 918 779	38 143 170
2011	145 370 240	96 335 251– 96 903 373	13 006 872– 13 416 004	46 021 626– 46 566 042	37 789 956
2012	144 928 472	96 936 329– 97 480 697	13 490 852– 13 912 870	45 308 207– 45 855 187	37 367 247
2013	147 351 299	100 621 832– 101 175 564	14 076 950– 14 496 986	44 061 144 44 599 848	36 430 878
2014	148 606 578	102 307 454– 102 881 984	14 590 775– 15 029 149	43 692 499– 44 341 308	36 221 029
2015	150 493 263	103 553 524– 104 135 052	14 870 748– 15 323 664	44 290 946– 44 843 580	36 623 657

*Складено автором на основі: [315].

Таблиця Г.4

Розподіл декларацій із заявленими податковими пільгами щодо благодійності відповідно до скоригованого валового доходу платників індивідуального прибуткового податку у США, 2015 рік*

Розмір скоригованого валового доходу платників, тис. доларів	Кількість декларацій, шт.	Скоригований валовий дохід, тис. доларів	Постатейні вирахування		Стандартне вирахування	
			Кількість декларацій, шт.	Сума, тис. доларів	Кількість декларацій, шт.	Сума, тис. доларів
Усі декларації, разом	150 493 263	10 210 310 102	44 567 263	1 257 437 010	103 844 288	900 609 447
Без скоригованого валового доходу, шт	2 072 066	-203 775 058	0	0	0	0
\$1 - \$5 000	10 134 703	26 240 797	317 443	5 062 303	9 815 255	54 726 212
\$5 000 - \$10 000	11 398 595	86 411 986	384 355	6 390 443	11 012 200	81 276 862
\$10 000 - \$15 000	12 219 481	152 752 468	662 599	9 962 058	11 555 885	92 616 719
\$15 000 - \$20 000	11 228 447	195 857 688	811 728	12 524 176	10 416 717	86 251 291
\$20 000 - \$25 000	9 981 450	224 230 854	941 085	14 912 176	9 039 307	76 036 514
\$25 000 - \$30 000	8 832 875	242 572 775	1 081 500	17 588 605	7 749 382	66 157 579
\$30 000 - \$40 000	14 913 880	519 525 813	2 565 311	40 798 529	12 348 570	108 298 415
\$40 000 - \$50 000	11 625 418	520 845 982	2 983 529	48 716 667	8 640 831	79 302 209
\$50 000 - \$75 000	19 980 117	1 228 299 087	7 518 141	134 805 158	12 461 976	126 871 911
\$75 000 - \$100 000	12 821 791	1 111 174 843	6 957 567	143 109 518	5 864 215	68 439 631
\$100 000 - \$200 000	18 532 593	2 506 497 828	14 038 259	358 208 357	4 494 023	55 233 169
\$200 000 - \$500 000	5 428 176	1 546 515 483	5 083 499	220 760 559	344 509	4 196 553
\$500,000 - \$1 000 000	884 335	597 676 645	821 784	69 703 881	62 549	740 487
\$1 000 000 - \$1 500 000	195 905	236 499 605	177 407	26 437 560	18 497	218 776
\$1 500 000 - \$2 000 000	79 971	137 686 352	71 685	14 954 416	8 285	98 942
\$2 000 000 - \$5 000 000	116 718	346 864 436	106 755	38 021 038	9 963	118 857
\$5 000 000 - \$10 000 000	28 680	195 661 353	27 125	21 753 953	1 555	18 800
\$10 000 000 +	18 061	538 771 166	17 490	73 727 614	569	6 520
Оподатковувані декларації, разом	99 040 729	9 550 843 480	39 561 113	1 134 711 669	59 466 435	522 323 703
Неоподатковувані декларації, разом	51 452 534	659 466 622	5 006 150	122 725 341	44 377 852	378 285 744

*Складено автором на основі: [164].

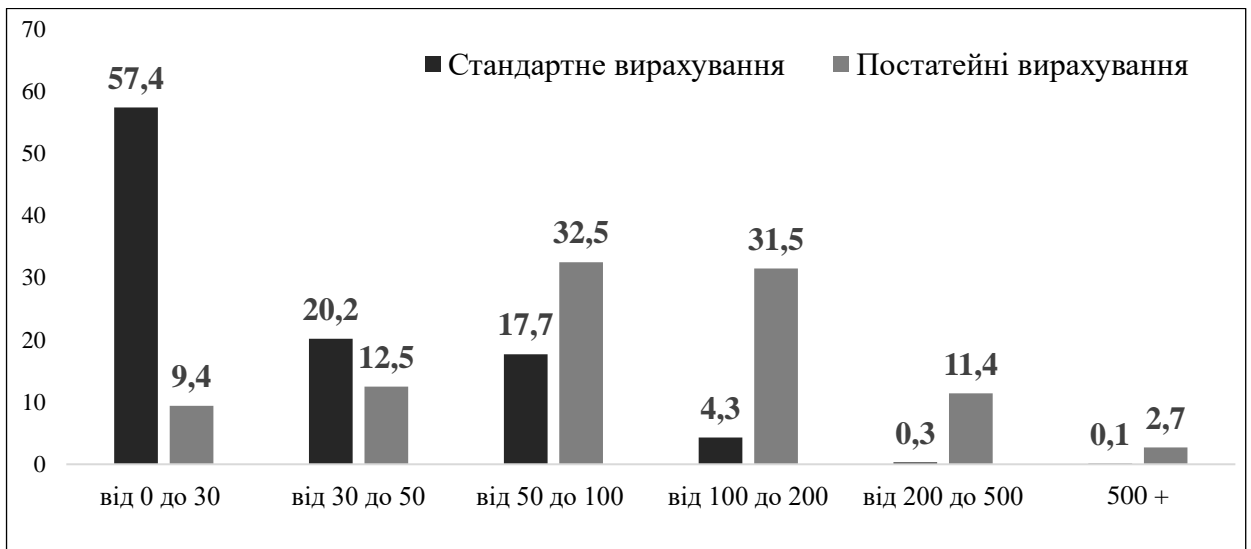


Рис. Г.3. Співвідношення кількості декларацій із заявленими формами податкових пільг щодо благодійності відповідно до скоригованого валового доходу платників (тис. доларів США), 2015 рік, %*

*Складено автором на основі: [162].

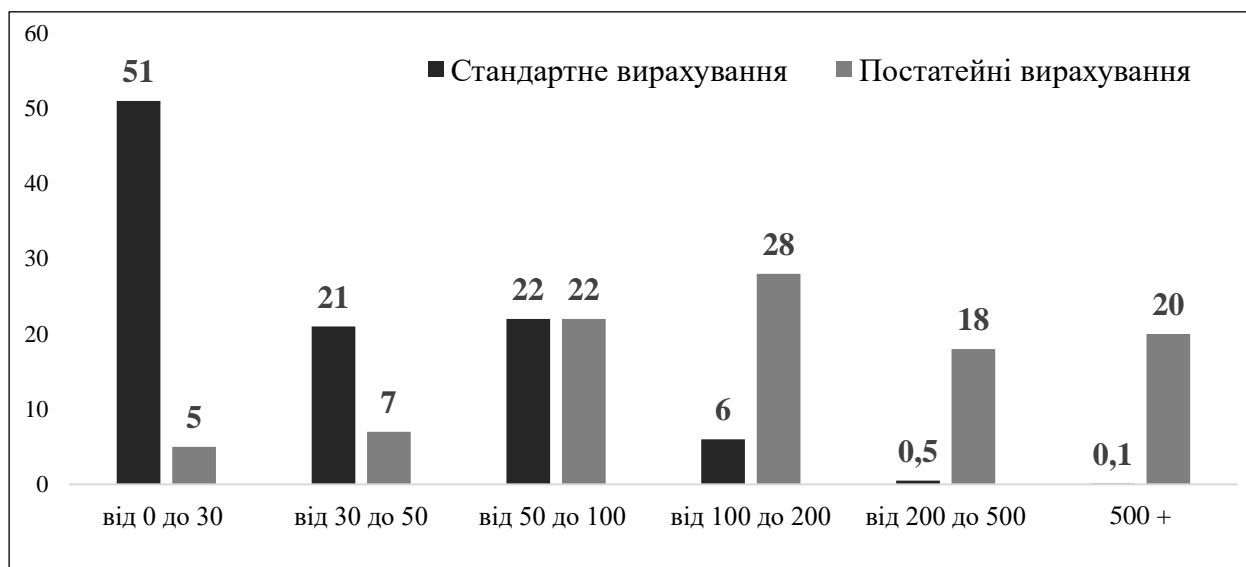


Рис. Г.4. Співвідношення задекларованих обсягів пільг щодо благодійності у розрізі їх форм відповідно до скоригованого валового доходу платників (тис. доларів США), 2015 рік, %*

*Складено автором на основі: [162].

Деталізація постатейних вирахувань у розрізі статусу платника індивідуального прибуткового податку, США, 2015
рік*

(тис. доларів США)

Рядки	Усі декларації		Декларації вдівців та подружжя, що спільно сплачує податок		Декларації подружжя, що сплачує податок окремо		Декларації голови домогосподарства		Декларації самотніх платників	
	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
Скоригований валовий дохід	150 493 263	10 210 310 102	54 294 820	6 627 921 521	2 977 192	190 688 552	22 134 303	823 331 580	71 086 947	2 568 368 448
Усього постатейних вирахувань	44 567 263	1 257 437 010	24 945 937	854 892 713	1 143 593	28 180 385	3 732 736	79 479 593	14 744 996	294 884 319
Витрати на медичне та стоматологічне обслуговування	8 776 985	86 931 032	4 280 891	41 403 793	179 166	1 145 587	639 869	4 344 323	3 677 059	40 037 328
Податки, що підлягають вирахуванню	44 191 436	553 015 621	24 900 973	403 653 556	1 124 283	11 931 787	3 685 745	28 106 613	14 480 434	109 323 665
Дозволені відсоткові вирахування	33 301 990	304 461 163	21 083 145	215 238 192	752 935	6 388 470	2 726 806	23 224 768	8 739 105	59 609 732
Благодійні пожертви	36 623 657	221 850 264	22 056 464	161 231 266	796 877	6 627 683	2 929 299	9 755 340	10 841 017	44 235 975
Втрати від нещасних випадків або крадіжок	72 323	1 645 750	30 644	883 406	2 432	163 358	11 258	172 420	27 989	426 566
Інші вирахування	13 652 442	137 363 965	6 483 501	71 550 303	326 343	3 589 663	1 698 233	14 959 433	5 144 365	47 264 565
Основна сума Стандартного вирахування	103 844 288	872 463 128	28 717 031	361 571 047	1 741 256	10 938 392	18 307 560	169 249 586	55 078 441	330 704 103
Додаткова сума Стандартного вирахування	15 097 206	28 146 319	7 881 275	16 928 923	189 556	240 227	420 158	652 736	6 606 217	10 324 433
Оподатковуваний дохід	114 871 989	7 350 295 492	46 290 366	4 981 969 079	2 564 074	152 402 375	13 822 202	411 047 695	52 195 348	1 804 876 341

*Складено автором на основі: [314].

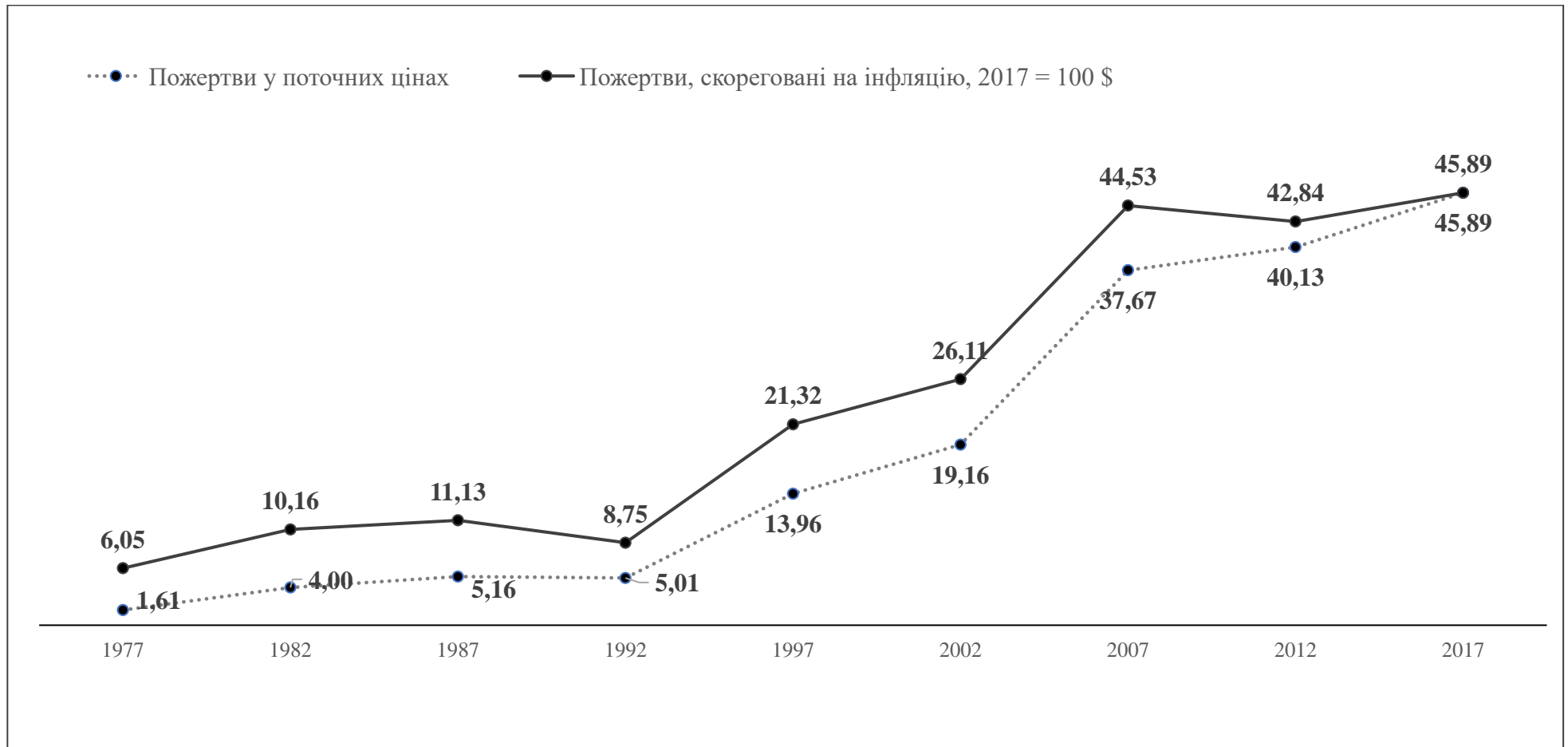


Рис. Г.5. Динаміка пожертв на користь приватних фондаций донорами-фізичними особами у США у 1977-2017 рр., млрд доларів США*

*Складено автором на основі: [209, с. 10].

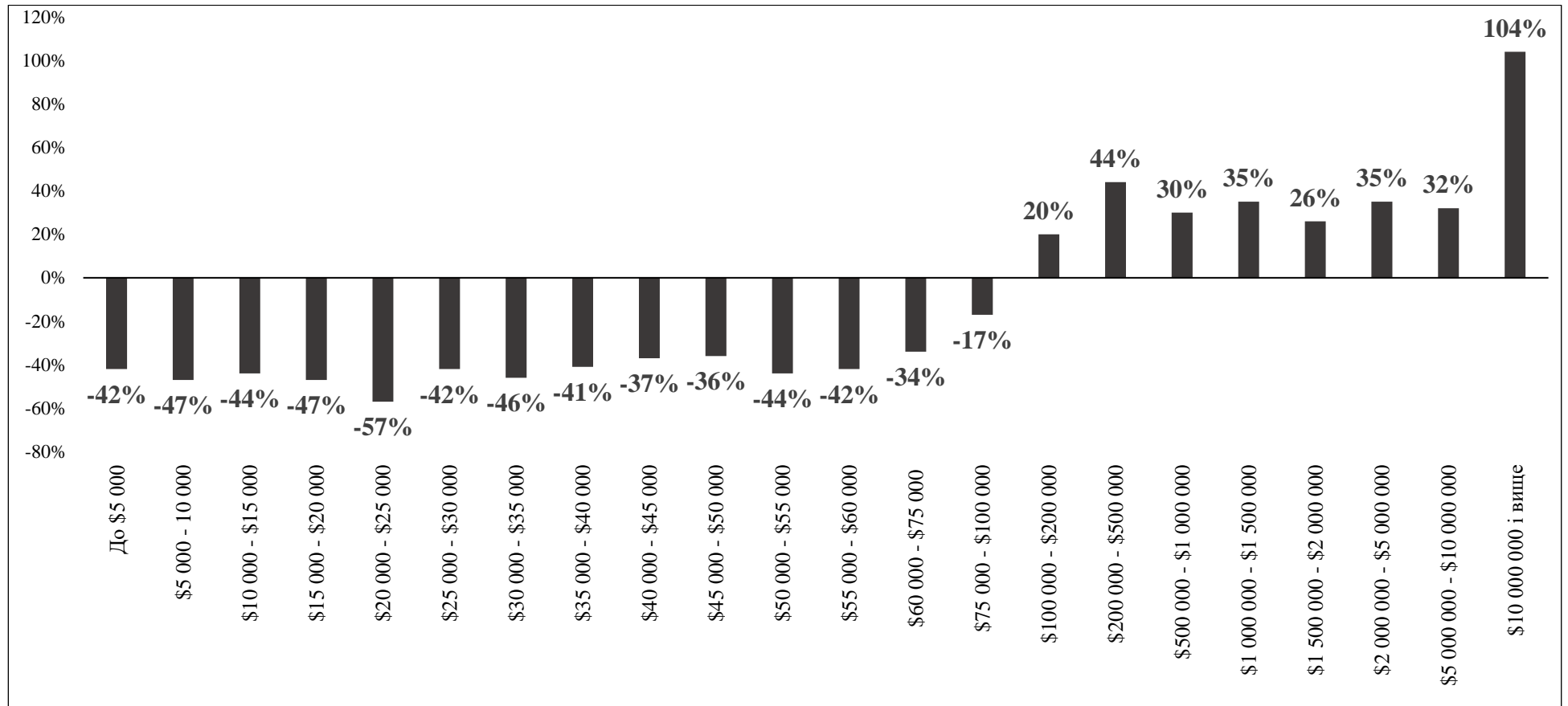


Рис. Г.6. Сукупні десятирічні зміни у розмірах благодійного податкового вирахування для платників індивідуального прибуткового податку у США у розрізі доходних груп, % (2003-2013 рр.)*

*Складено автором на основі: [211, с. 10].

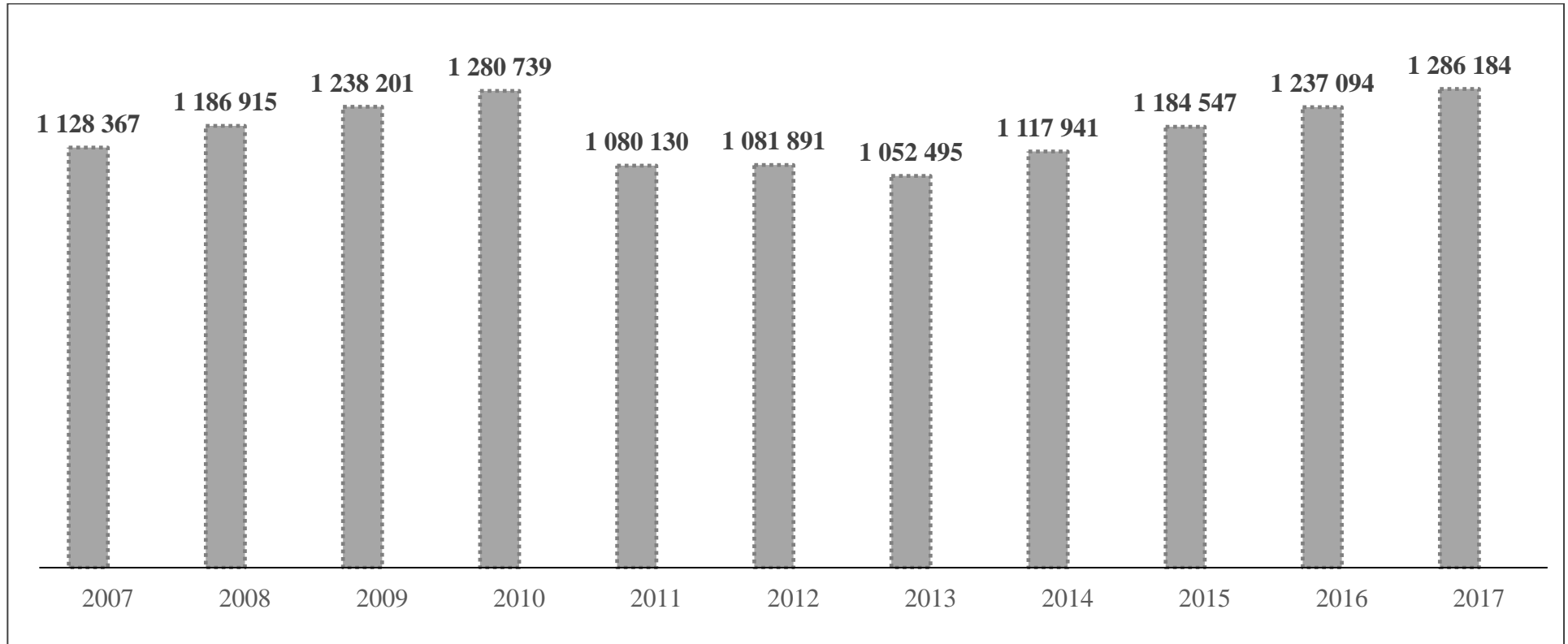


Рис. Г.7. Динаміка кількості благодійних організацій, що звільнені від оподаткування, у США у 2007-2017 рр. *

**Складено автором на основі: [240, с. 39].*

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1

**Диференціація ставок індивідуального прибуткового податку в Канаді на
федеральному та провінційному рівнях, 2018 рік***

Адміністративно-територіальний рівень	Шкала
Федеральні ставки податку	<ul style="list-style-type: none"> – 15 % для перших 46 605 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 20,5 % для наступних 46 603 канадських доларів оподаткованого доходу (для доходів від 46 605 до 93 208 канадських доларів), + – 26 % для наступних 51 281 канадських доларів оподаткованого доходу (для доходів від 93 208 до 144 489 канадських доларів), + – 29 % для наступних 61 353 канадських доларів оподаткованого доходу (для доходів від 144 489 до 205 842), + – 33 % від оподаткованого доходу вище 205 842 канадських доларів
Провінційні ставки податку, зокрема:	
1. Ньюфаундленд і Лабрадор	<ul style="list-style-type: none"> – 8,7 % для перших 36 926 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 14,5 % для наступних 36 926, + – 15,8 % для наступних 57 998, + – 17,3 % для наступних 52 740, + – 18,3 % на суму вище 184 590
2. Острів Принца Едуарда	<ul style="list-style-type: none"> – 9,8 % для перших 31 984 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 13,8 % для наступних 31 985, + – 16,7 % на суму вище 63 969
3. Нова Шотландія	<ul style="list-style-type: none"> – 8,79 % для перших 29 590 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 14,95 % для наступних 29 590, + – 16,67 % для наступних 33 820, + – 17,5 % для наступних 57 000, + – 21 % на суму вище 150 000
4. Новий Брунсвік	<ul style="list-style-type: none"> – 9,68 % для перших 41 675 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 14,82 % для наступних 41 676, + – 16,52 % для наступних 52 159, + – 17,84 % для наступних 58 872, + – 20,3 % на суму вище 154 382
5. Квебек	<ul style="list-style-type: none"> – 15 % для перших 43 055 канадських доларів оподаткованого доходу, + – 20 % для 43 056, + – 24 % для 86 105, + – 25,75 % на суму вище 104 765

Продовження табл. Д.1

6. Онтаріо	<ul style="list-style-type: none"> - 5,05 % для перших 42 960 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 9,15 % для наступних 42 963, + - 11,16 % для наступних 64 077, + - 12,16 % для наступних 70 000, + - 13,16 % на суму вище 220 000
7. Манітоба	<ul style="list-style-type: none"> - 10,8 % для перших 31 843 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 12,75 % для наступних 36 978, + - 17,4 % на суму вище 68 821
8. Саскачеван	<ul style="list-style-type: none"> - 10,5 % для перших 45 225 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 12,5 % для наступних 83 989, + - 14,5 % на суму вище 129 214
9. Альберта	<ul style="list-style-type: none"> - 10 % для перших 128 145 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 12 % для наступних 25 628, + - 13 % для наступних 51 258, + - 14 % для наступних 102 516, + - 15 % на суму вище 307 547
10. Британська Колумбія	<ul style="list-style-type: none"> - 5,06 % для перших 39 676 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 7,7 % для наступних 39 677, + - 12,29 % для наступних 19 523, + - 14,7 % для наступних 39 370, + - 16,8 % на суму вище 150 000
11. Юкон	<ul style="list-style-type: none"> - 6,4 % для перших 46 605 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 9 % для наступних 46 603, + - 10,9 % для наступних 51 281, + - 12,8 % для наступних 355 511, + - 15 % на суму вище 500 000
12. Північно-Західні території	<ul style="list-style-type: none"> - 5,9 % для перших 42 209 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 8,6 % для наступних 42 211, + - 12,2 % для наступних 52 828, + - 12,8 % для наступних 355 511, + - 14,5 % на суму вище 137 248
13. Нанавут	<ul style="list-style-type: none"> - 4 % для перших 44 437 канадських доларів оподаткованого доходу, + - 7 % для наступних 44 437, + - 9 % для наступних 55 614, + - 11,5 % на суму вище 144 488

*Складено автором на основі: [186].

Таблиця Д.2

Середня ефективна ставка федерального податкового благодійного кредиту у Канаді у розрізі дохідних груп платників, 1996 рік*

Рівень доходу, канадські долари	Середній рівень пожертви для декларанта кредиту, канадські долари	Середній розмір федерального благодійного податкового кредиту, канадські долари	Середня ефективна ставка федерального благодійного податкового кредиту, %
1 – 10 000	196,12	33,34	17,0
10 000 – 30 000	648,08	111,74	23,9
30 000 – 60 000	617,80	155,16	25,1
60 000 – 100 000	939,23	248,38	26,4
100 000 – 250 000	2 177,05	607,34	27,9
250 000 +	11 165,00	3 123,85	28,8

*Складено автором на основі: [332].

Таблиця Д.3

Розподіл декларантів благодійної податкової пільги та її середнього розміру у Канаді у розрізі дохідних груп платників (1987, 1988 роки)*

Рівень доходу, канадські долари	Відсоток декларантів пільги (1987 рік)	Частка у загальному розмірі задекларованого податкового вирахування, (1987 рік)	Відсоток декларантів пільги (1988 рік)	Частка у загальному розмірі задекларованого податкового кредиту, (1988 рік)
1 – 10 000	31,3	2,5	29,1	2,2
10 000 – 30 000	44,6	33,4	44,6	31,1
30 000 – 60 000	21,0	37,7	22,3	37,8
60 000 – 100 000	2,3	10,9	3,0	12,0
100 000 – 250 000	0,7	8,5	0,9	8,9
250 000 +	0,11	7,0	0,18	8,1

*Складено автором на основі: [332].

Диференціація ставок в Канаді для розрахунку благодійного податкового кредиту на федеральному та провінційному рівнях, 2016-2017 рр.*

Канада/Провінція/Територія	2017 податковий рік		2016 податковий рік	
	Ставка для пожертв, що є меншими за 200 канадських доларів	Ставка для пожертв, що є більшими за 200 канадських доларів	Ставка для пожертв, що є меншими за 200 канадських доларів	Ставка для пожертв, що є більшими за 200 канадських доларів
Канада	15.00 %	29.00 % **	15.00 %	29.00 % **
Альберта	10.00 %	21.00 %	10.00 %	21.00 %
Британська Колумбія	5.06 %	14.70 %	5.06 %	14.70 %
Манітоба	10.80 %	17.40 %	10.80 %	17.40 %
Новий Брунсвік	9.68 %	17.95 %	9.68 %	17.95 %
Ньюфаундленд і Лабрадор	8.70 %	18.30 %	8.20 %	16.80 %
Нова Шотландія	8.79 %	21.00 %	8.79 %	21.00 %
Північно-Західні території	5.90 %	14.05 %	5.90 %	14.05 %
Нунавут	4.00 %	11.50 %	4.00 %	11.50 %
Онтаріо	5.05 %	11.16 %	5.05 %	11.16 %
Острів Принца Едуарда	9.80 %	16.70 %	9.80 %	16.70 %
Квебек	20.00 %	24.00 %	20.00 %	24.00 %
Саскачеван	11.00 %	15.00 %	11.00 %	15.00 %
Юкон	6.40 %	12.80 %	6.40 %	12.80 %

** з 2016 року для платників, чії доходи перевищують 200 тис канадських доларів (202 800 у 2017 році), застосовується інша ставка у розмірі 33 %.

*Складено автором на основі: [192].

Приклад розрахунку благодійного податкового кредиту у Канаді для різних за доходом благодійників для декларації з індивідуального прибуткового податку за 2017 рік*

Вихідні дані	Розрахунок податкової пільги
Приклад 1. Оподатковуваний дохід благодійника до 200 000 канадських доларів	
Благодійник, який проживає у провінції Альберта та має оподатковуваний дохід 40 тисяч канадських доларів, у 2016 році здійснив пожертву у розмірі 700 канадських доларів	<p>Федеральний благодійний податковий кредит складає 175\$ (30\$ + 145\$):</p> <ol style="list-style-type: none"> 30\$ (15 % * на перші 200\$ пожертви); 145\$ (29 % * на решту суми пожертви у розмірі 500\$). <p>Провінційний благодійний податковий кредит складає 125\$ (20\$ + 105\$):</p> <ol style="list-style-type: none"> 20\$ (10 % * на перші 200\$ пожертви); 105\$ (21 % * на решту суми пожертви у розмірі 500\$). <p>Загальний розмір благодійного податкового кредиту для декларації за 2016 рік складає 300\$ (175\$ + 125\$).</p>
Приклад 2. Оподатковуваний дохід благодійника є більшим 200 000 канадських доларів	
Благодійник, який проживає у провінції Альберта та має оподатковуваний дохід 215 тисяч канадських доларів, у 2016 році здійснив пожертву у розмірі 20 тисяч канадських доларів	<p>Федеральний благодійний податковий кредит складає 6 372\$ (30\$ + 4 950\$ + 1392\$):</p> <ol style="list-style-type: none"> 30\$ (15 % * на перші 200\$ пожертви); 4 950\$ (33 % * на решту суми пожертви у розмірі 15 000\$, яка є меншою, ніж: <ul style="list-style-type: none"> сума, на яку загальний розмір пожертви перевищує 200\$ (19 800\$); сума, на яку оподатковуваний дохід перевищує 200 000\$ (15 000\$)). 1 392\$ (29 % * на 4 800\$ – залишок пожертви, до якої застосовується ставка 29 % 19 800\$ – 15 000\$)). <p>Провінційний благодійний податковий кредит складає 4 178\$ (20\$ + 4 158\$):</p> <ol style="list-style-type: none"> 20\$ (10 % * на перші 200\$ пожертви); 4 158\$ (21 % * на решту суми пожертви у розмірі 19 800\$). <p>Загальний розмір благодійного податкового кредиту для декларації за 2016 рік складає 10 550\$ (6 372\$ + 4 178\$).</p>

*Складено автором на основі: [192].

Динаміка благодійних пожертв та подарунків у розрізі провінцій Канади у 2011-2015 рр.*

тис. канадських доларів

Провінція/територія	2011	2012	2013	2014	2015
Альберта	184 975	221 333	219 627	217 085	191 752
Британська Колумбія	153 608	178 160	159 173	159 323	260 451
Манітоба	40 151	44 364	48 875	67 139	55 956
Новий Брунсвік	13 384	8 485	10 573	21 841	16 667
Ньюфаундленд і Лабрадор	5 031	3 892	4 672	4 812	4 741
Нова Шотландія	20 578	22 599	23 313	23 322	20 166
Північно-Західні території	–	–	–	–	–
Нунавут	80	126	–	–	–
Онтаріо	772 812	699 190	477 418	652 912	738 356
Острів Принца Едуарда	2 757	2 090	3 410	–	2 919
Квебек	182 200	184 099	182 318	425 014	519 039
Саскачеван	20 181	26 634	28 756	26 227	23 723
Юкон	–	–	–	–	–
Канада	2 281 653	2 484 175	2 001 963	2 781 823	2 771 823

**Складено автором на основі: [194].*

Примітка: «–» означає, що значення не вказано із цілей конфіденційності.

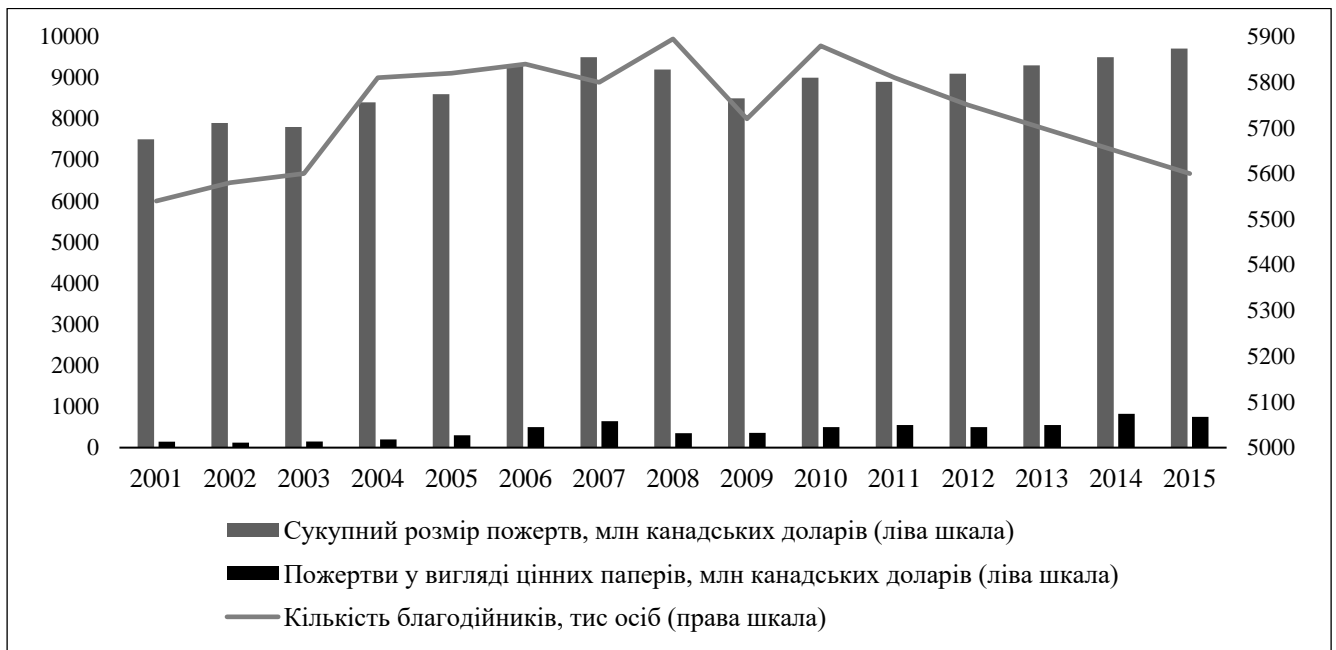


Рис. Д.1. Динаміка співвідношення благодійних пожертв та пожертв у вигляді цінних паперів фізичними особами у Канаді у 2001-2015 рр.*

*Розраховано на основі: Додатку 9 до Декларації про доходи та пільги за формою T1 [301, с. 293].

Таблиця Д.7

Середньо-річні темпи приросту пожертв від фізичних осіб у Канаді у 2001-2015 рр.*

Пожертви	Сукупно	2001-2005 рр.	2006-2015 рр.	2010-2015 рр.
Пожертви у вигляді цінних паперів	14,7 %	37,4 %	10,2 %	12,8 %
Задекларовані пожертви в цілому	2,4 %	7,2 %	1,4 %	2,5 %
Коефіцієнт приросту пожертв у вигляді ЦП	6,1	5,2	7,5	5,0

*Розраховано на основі: Додатку 9 до Декларації про доходи та пільги за формою T1 [301, с. 293].

Таблиця Д.8

Обсяги пожертв для нових та постійних донорів цінних паперів Канади у 2001-2015 рр., фізичні особи*

Період	Тип благодійника	Кількість благодійників ЦП	Всього пожертв		Цінні папери		Інші типи пожертв	
			Середнє, \$	Медіанне, \$	Середнє, \$	Медіанне, \$	Середнє, \$	Медіанне, \$
2001-2005	Постійний	2 298	146 502	31 851	84 243	18 167	62 259	10 148
	Новий	3 680	116 281	29 880	75 747	16 364	40 535	8 448
2006-2015	Постійний	19 319	140 746	30 712	95 924	18 233	44 822	7 540
	Новий	13 554	121 054	25 991	81 226	14 888	39 828	5 787

*Розраховано на основі: Додатку 9 до Декларації про доходи та пільги за формою Т1 [301, с. 294].

Таблиця Д.9

Динаміка зміни вартості пожертви для постійних донорів цінних паперів-фізичних осіб у Канаді у розрізі когорти, періоду дарування та типу подарунку у 2001-2015 рр.*

Когорта ³	Період благодійності	Кількість постійних благодійників ЦП	Середні зміни у вартості, \$:		
			пожертв в цілому,	пожертв ЦП	інших типів пожертв
Будь-яка	2001-2015	21 617	12 224	10 451	1 773
	2001-2005	2 298	31 211	14 492	16 719
	2006-2015	19 319	9 966	9 970	-4
2001-2005	2001-2015	8 716	21 387	13 409	7 978
	2001-2005	2 298	31 211	14 492	16 719
	2006-2015	6 418	17 869	13 021	4 848
2006-2015	2001-2015	–	–	–	–
	2001-2005	–	–	–	–
	2006-2015	12 901	6 034	8 452	-2 418

*Розраховано на основі: Додатку 9 до Декларації про доходи та пільги за формою Т1 [301, с. 294].

³ Когорта визначає період, у якому постійні донори вперше зробили пожертву у вигляді ЦП. Оскільки пожертви у вигляді ЦП переважно здійснюються нерегулярно, то зміни розраховуються як різниця у вартості пожертв між двома періодами.

Таблиця Д.10

Середньо-річні темпи приросту пожертв від юридичних осіб у Канаді у 2002-2015 рр.*

Пожертви	Сукупно	2002-2005 рр.	2006-2015 рр.	2010-2015 рр.
У вигляді цінних паперів	25,6 %	46,5 %	19,4 %	15,1 %
Задекларовані пожертви в цілому	5 %	11,8 %	2,8 %	5,8 %
Коефіцієнт приросту пожертв у вигляді ЦП	5,1	3,9	6,9	2,6

* Розраховано на основі: Додатку 2 та 6 до Декларації з податку на прибуток корпорації за формою T2 [301, с. 296].

Таблиця Д.11

Обсяги пожертв для нових та постійних донорів цінних паперів Канади у 2001-2015 рр., юридичні особи*

Період	Тип благодійника	Кількість благодійників ЦП	Всього пожертв		Цінні папери		Інші типи пожертв	
			Середнє, \$	Медіанне, \$	Середнє, \$	Медіанне, \$	Середнє, \$	Медіанне, \$
2001-2005	Постійний	497	1 016 545	93 336	418 730	29 862	597 724	58 969
	Новий	741	1 248 523	106 148	391 777	31 036	856 747	66 627
2006-2015	Постійний	3 595	952 304	91 328	725 350	50 016	226 954	20 329
	Новий	2 348	1 341 874	85 102	1 059 101	43 088	282 773	20 279

* Розраховано на основі: Додатку 2 та 6 до Декларації з податку на прибуток корпорації за формою T2 [301, с. 298].

Таблиця Д.12

Динаміка зміни вартості пожертви для постійних донорів цінних паперів-юридичних осіб у Канаді у розрізі когорти, періоду дарування та типу подарунку у 2001-2015 рр.*

Когорта ⁴	Період благодійності	Кількість постійних благодійників ЦП	Середні зміни у вартості, \$:		
			пожертв в цілому,	пожертв ЦП	інших типів пожертв
Будь-яка	2001-2015	4 092	17 355	47 716	-30 362
	2001-2005	497	184 596	83 817	100 779
	2006-2015	3 595	-5 766	42 725	48 491
2001-2005	2001-2015	1 811	102 262	151 492	-49 230
	2001-2005	497	184 596	83 817	100 779
	2006-2015	1 314	184 596	177 089	-105 969
2006-2015	2001-2015	–	–	–	–
	2001-2005	–	–	–	–
	2006-2015	2 281	-50 057	-34 676	-15 381

* Розраховано на основі: Додатку 2 та 6 до Декларації з податку на прибуток корпорацій за формою T2 [301, с. 298].

⁴ Когорта визначає період, у якому постійні донори вперше зробили пожертву у вигляді ЦП. Оскільки пожертви у вигляді ЦП переважно здійснюються нерегулярно, то зміни розраховуються як різниця у вартості пожертв між двома періодами.

Таблиця Д.13

Динаміка благодійної активності донорів-фізичних осіб у розрізі провінцій Канади у 2015-2016 рр.*

Провінція/територія	Показники					
	Динаміка кількості донорів			Динаміка пожертв		
	Загальна кількість, 2016 рік, осіб	Співвідношення кількості донорів, 2015/2016 рр., %	Частка донорів у загальній кількості тих, хто подав декларацію, %	Загальний обсяг пожертв, 2016 рік, тис. \$	Співвідношення обсягів пожертв, 2015/2016 рр., %	Медіанний розмір пожертви, 2016 р., \$
Альберта	612 220	-2,6	21,1	1 436 145	-10,7	470
Британська Колумбія	689 290	-1,5	19,5	1 478 395	2,1	440
Манітоба	221 960	-2,4	23,8	427 285	-3,6	430
Новий Брунсвік	110 040	-2,7	18,7	151 965	2,2	320
Ньюфаундленд і Лабрадор	77 020	-4,8	18,7	81 805	-3,4	360
Нова Шотландія	136 090	-2,6	19,3	181 935	1,4	340
Північно-Західні території	3 840	-1,3	13,0	6 205	-1,4	400
Нунавут	1 460	-5,8	7,3	2 710	-4,4	520
Онтаріо	2 135 570	-1,7	21,5	3 886 895	-2,0	370
Острів Принца Едуарда	24 630	-2,1	22,0	32 020	-5,3	420
Квебек	1 207 250	-1,0	19,1	885 585	0,8	130
Саскачеван	173 080	-3,8	21,5	310 770	-4,1	420
Юкон	4 610	0,0	17,5	6 615	4,5	420
Канада	5 397 060	-1,8	20,5	8 888 325	-2,7	300

*Складено автором на основі: [193].

Оцінка втрат федерального бюджету Канади внаслідок надання благодійних податкових пільг донорам – фізичним та юридичним особам у 2012-2019 рр.*

млн канадських доларів

Назва статті податкових витрат за типом пожертви	Бюджетний рік							
	2012	2013	2014	2015	2016 (прогноз)	2017 (прогноз)	2018 (прогноз)	2019 (прогноз)
Благодійні пільги з індивідуального прибуткового податку								
Цінні папери, що продаються на біржі	125	145	240	190	215	230	240	255
Екологічно вразливі території	5	5	5	5	10	10	10	10
Культурна спадщина	25	25	30	25	25	20	20	20
Інші (у т. ч. грошові пожертви)	2 210	2 365	2 310	2 425	2 350	2 485	2 545	2 605
Всього	2 365	2 540	2 585	2 645	2 600	2 745	2 815	2 890
Благодійні пільги з податку на прибуток корпорацій								
Цінні папери, що продаються на біржі	55	70	100	60	75	85	90	95
Екологічно вразливі території	2	5	3	1	1	2	2	2
Культурна спадщина	35	3	10	20	4	15	15	15
Інші (у т. ч. грошові пожертви)	385	310	485	430	410	460	490	515
Всього	477	388	598	511	490	562	597	627

*Складено автором на основі: [301, с. 80, 88, 187].

ДОДАТОК Е

Таблиця Е.1

Ставки індивідуального прибуткового податку у Великобританії у 2008–2018 рр., %*

(фунтів)

Фінансовий рік	Оподатковуваний дохід	Ставка податку, %	Вид ставки
2007–08	1–2 230	10	знижена
	2 231–34 600	22	основна
	Більше 34 600	40	–
2008–09	1–34 800	20	знижена
	Більше 34 800	40	основна
	–	–	–
2009–10	1–34 400	20	знижена
	Більше 34 400	40	основна
	–	–	–
2010–11	1–34 400	20	базова
	Більше 37 400	40	підвищена
	Більше 150 000	50	додаткова
2011–12	1–35 000	20	базова
	Більше 35 000	40	підвищена
	Більше 150 000	50	додаткова
2012–13	1–34 370	20	базова
	Більше 34 370	40	підвищена
	Більше 150 000	50	додаткова
2013–14	1–32 010	20	базова
	Більше 32 010	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова
2014–15	1–31 865	20	базова
	Більше 31 865	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова
2015–16	1–31 785	20	базова
	Більше 31 785	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова
2016–17	1–32 000	20	базова
	Більше 32 000	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова
2017–18	1–33 500	20	базова
	Більше 33 500	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова
2018–19	1–34 500	20	базова
	Більше 34 500	40	підвищена
	Більше 150 000	45	додаткова

*Складено автором на основі: [323].

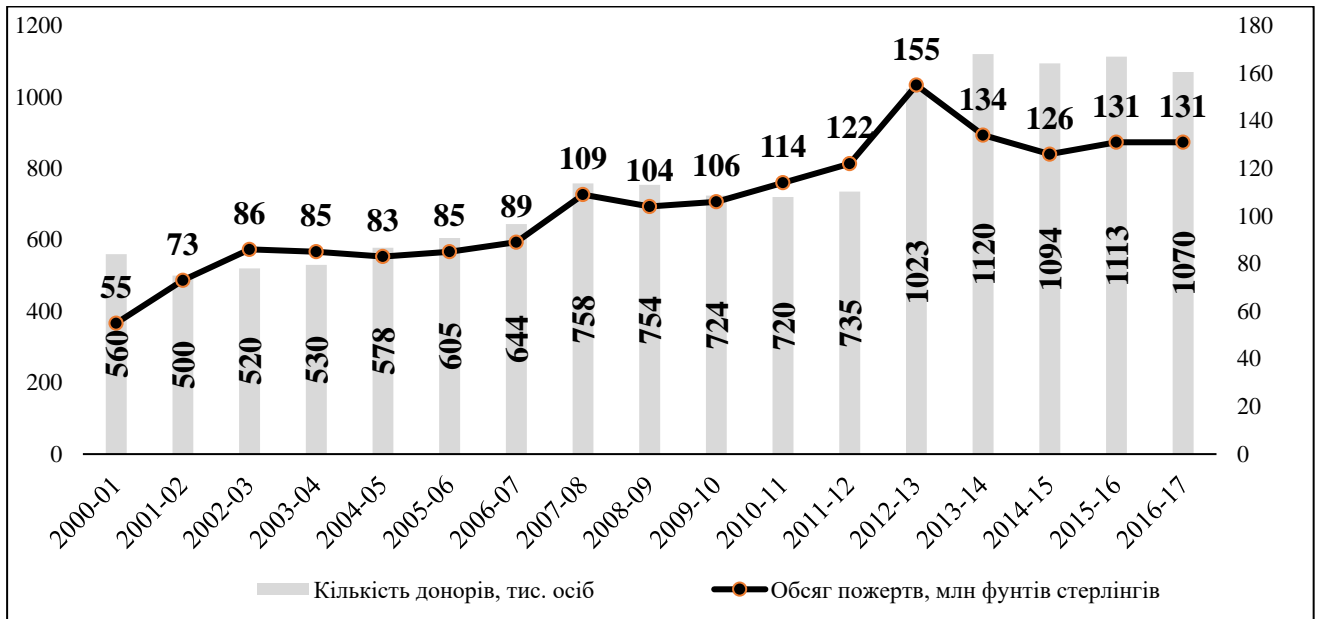


Рис. Е.1. Динаміка благодійних пожертв від фізичних осіб-декларантів благодійних податкових пільг у Великобританії (через схему при виплаті заробітної плати), 2000-2017 рр.*

*Складено автором на основі: [348].

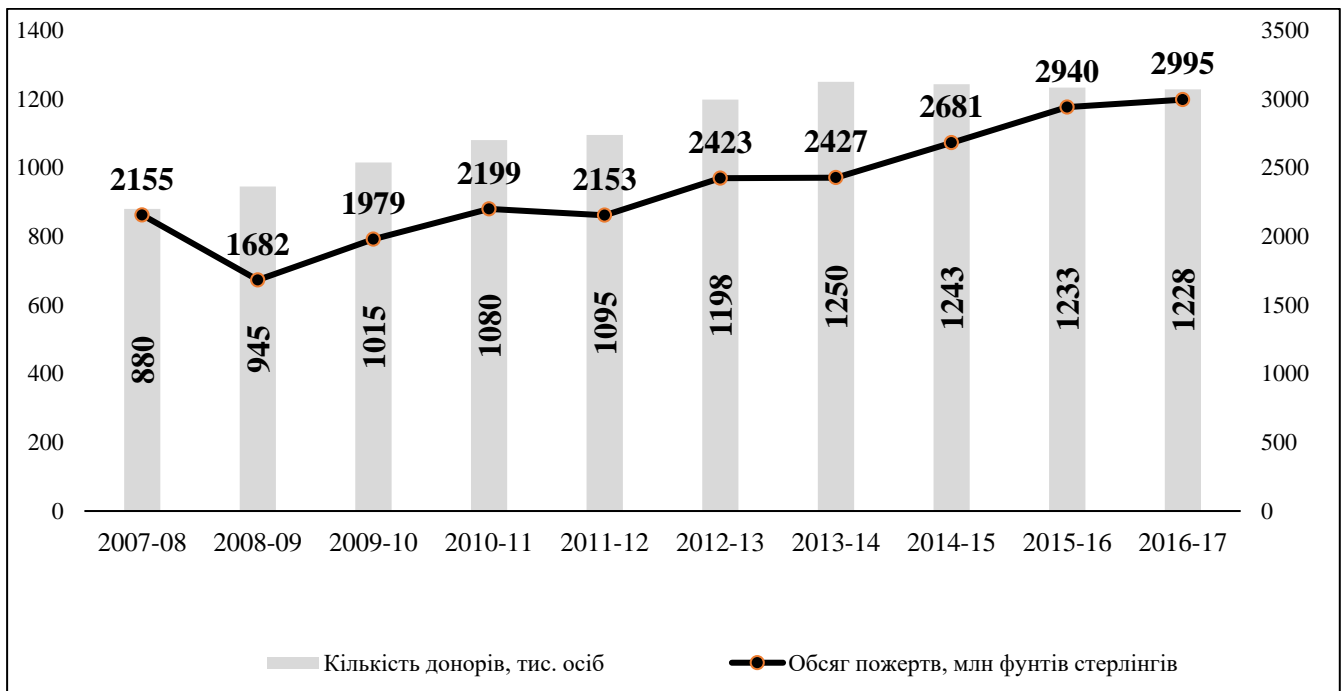


Рис. Е.2. Динаміка благодійних пожертв від фізичних осіб-декларантів благодійних податкових пільг у Великобританії, 2007-2017 рр.*

*Складено автором на основі: [215].

Таблиця Е.2

**Динаміка благодійних податкових пільг у розрізі видів пожертв, наданих донорам та благодійним організаціям
Великобританії у 2000-01 – 2017-18 рр.***

млн фунтів стерлінгів

Фінансовий рік	Пільги для БО	Податкові пільги для донорів-фізичних осіб				
	Всього надано пільг благодійним організаціям	Податок на спадщину	Благодійність при виплаті заробітної плати	Пожертви нерухомості та іншої власності	Декларування пільг в рамках Подарункової допомоги донорами, які сплачують податок за підвищеними ставками	Всього надано пільг донорам-фізичним особам
2000-01	1 310	370	20	70	140	600
2001-02	1 340	390	20	50	150	610
2002-03	1 380	330	20	30	140	520
2003-04	1 470	340	20	80	150	590
2004-05	1 520	440	20	70	180	710
2005-06	1 770	420	20	100	190	730
2006-07	1 910	410	20	60	220	710
2007-08	2 020	400	30	50	230	710
2008-09	2 200	350	30	30	240	650
2009-10	2 280	400	30	30	270	730
2010-11	2 440	420	30	50	390	890
2011-12	2 600	470	40	60	400	970
2012-13	2 750	670	40	50	450	1 210
2013-14	2 890	660	40	60	410	1 170
2014-15	3 150	700	40	60	480	1 280
2015-16	3 420	800	40	70	500	1 410
2016-17	3 400	840	40	70	490	1 440
2017-18	3 620	860	40	70	490	1 460

*Складено автором на основі: [345].

Таблиця Е.3

Динаміка вартості пожертв у розрізі їх видів та середньої (медіанної) вартості для декларантів благодійних податкових пільг у Великобританії у 2007-08 – 2016-17 рр.*

Період	Всі платники, які заповнили податкові декларації:		Всі платники, які заповнили податкові декларації і задекларували пожертви							
	серед них ті, які задекларували пожертви		Загальний обсяг всіх пожертв, млн	<i>Вартість пожертв через Подарункову допомогу</i> млн	<i>Вартість пожертв цінних паперів</i> млн	<i>Вартість пожертв землі та споруд</i> млн	Середня вартість всіх пожертв фунтів	Середній коефіцієнт індивідуальної пожертви залежно від валового доходу %	Медіанна вартість всіх пожертв фунтів	Медіанний коефіцієнт індивідуальної пожертви залежно від валового доходу %
	тис. осіб	%								
2007-08	880	10%	2 155	1 869	262	24	2 450	3,0%	380	1,00%
2008-09	945	11%	1 682	1 547	119	16	1 780	2,9%	360	0,96%
2009-10	1 015	11%	1 979	1 782	176	21	1 950	3,0%	360	0,99%
2010-11	1 080	12%	2 199	1 996	177	25	2 040	3,0%	350	0,98%
2011-12	1 095	12%	2 153	1 957	152	44	1 970	2,8%	350	0,92%
2012-13	1 198	12%	2 423	2 145	242	36	2 020	2,7%	340	0,85%
2013-14	1 250	12%	2 427	2 188	206	32	1 940	2,7%	340	0,83%
2014-15	1 243	12%	2 681	2 386	262	33	2 160	2,7%	340	0,80%
2015-16	1 233	12%	2 940	2 579	301	60	2 380	2,6%	340	0,76%
2016-17	1 228	12%	2 995	2 624	336	34	2 440	2,6%	340	0,76%

*Складено автором на основі: [344].

**Деталізація пожертв у розрізі категорій донорів-декларантів благодійних податкових пільг
у Великобританії у 2016-17 рр.***

Категорія	Всі платники, які заповнили податкові декларації:		Всі платники, які заповнили податкові декларації і задекларували пожертви							
	серед них ті, які задекларували пожертви		Загальний обсяг всіх пожертв,	<i>Вартість пожертв через Подарункову допомогу</i>	<i>Вартість пожертв цінних паперів</i>	<i>Вартість пожертв землі та споруд</i>	Середня вартість всіх пожертв	Середній коефіцієнт індивідуальної пожертви залежно від валового доходу	Медіанна вартість всіх пожертв	Медіанний коефіцієнт індивідуальної пожертви залежно від валового доходу
	<i>тис. осіб</i>	%	<i>млн</i>	<i>млн</i>	<i>млн</i>	<i>млн</i>	<i>фунтів</i>	%	<i>фунтів</i>	%
Джерело доходу:										
заробітна плата	519	15	843	765	76	3	1 620	1.7	290	0,42
пенсія	321	22	508	491	13	3	1 580	3.5	520	1,54
самозайняті	128	4	160	151	8	1	1 250	2.5	180	0,81
партнерство	59	13	509	403	105	2	8 620	2.1	600	0,52
доходи з власності	53	8	105	81	<1	24	1 980	3.7	310	1,31
зарубіжні доходи	11	19	288	248	39	1	26 250	5.1	710	1,63
дохід відсутній	3	1	3	3	<1	<1	910	–	130	–0,90
інші доходи	133	11	579	483	95	1	4 350	3.5	380	0,76
Всього	1 228	12	2 995	2 624	336	34	2 440	2.6	340	

Продовження табл. Е.4

Вік:										
невідомо	3	2	5	5	<1	<1	2 060	3,8	380	0,93
до 25 років	7	2	5	5	1	<1	780	2,0	80	0,45
26 – 34	74	5	76	75	1	<1	1 020	1,9	150	0,38
35 – 44	216	10	321	253	64	4	1 490	1,7	230	0,39
45 – 54	297	11	785	734	51	1	2 640	1,9	300	0,51
55 – 64	258	13	833	709	122	2	3 230	2,8	380	0,86
65 +	373	22	969	844	98	27	2 600	3,6	570	1,52
Всього	1 228	12	2 995	2 624	336	34	2 440	2,6	340	0,76
Валовий дохід:										
відсутній	3	1	3	3	<1	<1	910	–	130	–
до 50 000	661	8	606	601	3	2	920	3,2	270	1,15
50 001 – 100 000	311	26	490	478	9	2	1 580	2,2	410	0,60
100 001 – 150 000	129	32	260	253	6	1	2 020	1,5	420	0,35
150 001 – 200 000	48	34	138	131	5	1	2 870	1,5	500	0,29
200 001 – 250 000	22	34	94	86	7	1	4 220	1,5	580	0,26
250 001 +	54	39	1 405	1 072	305	28	26 030	1,7	1 000	0,22
Всього	1 228	12	2 995	2 624	336	34	2 440	2,6	340	0,76

*Складено автором на основі: [344].

Зміст податкової пільги з благодійної спадщини у Великобританії*

Залишаючи частину чи все майно на благодійність, можна скоротити, а в деяких ситуаціях звести до нуля податкові зобов'язання з успадкування (податку на спадщину).

Якщо бажання здійснити пожертву прописано у заповіті, то сума такого подарунку не враховується у загальній оподаткованій вартості при розрахунку податку на спадщину. Це називається «благодійна спадщина».

Також скорочується ставка податку на спадщину на решту вартості майна з 40 % до 36 %, але виключно за умови, що на благодійність буде залишено не менше 10 % від вартості спадкового майна.

Приклад розрахунку податкової пільги. Вихідні дані:

чиста вартість нерухомості складає 425 000 фунтів стерлінгів;

спадщина за заповітом у повному обсязі залишатиметься партнеру, з яким відсутній офіційно зареєстрований шлюб;

у 2018-19 податковому році пільга з податку на спадщину складає 325 000 фунтів стерлінгів;

Враховуючи наведені умови, оподатковувана вартість спадкової нерухомості складатиме 100 000 фунтів стерлінгів (425 000 – 325 000), з якої повинно бути сплачено Податок на спадщину за ставкою 40 %.

Відповідно належний до сплати податок – 40 000 фунтів стерлінгів (100 000 * 40 %).

Зменшимо суму податку за рахунок благодійної спадщини. Зокрема:

спадщина за заповітом у розмірі 415 000 фунтів стерлінгів залишатиметься партнеру, з яким відсутній офіційно зареєстрований шлюб;

10 000 фунтів стерлінгів за заповітом повинно бути передано благодійній організації (10 % від «чистої вартості» від 100 000 фунтів стерлінгів);

ставка податку на спадщину складатиме 36 % і розраховуватиметься від 90 000 фунтів стерлінгів (100 000 – 10 000).

Відповідно належний до сплати податок – 32 400 фунтів стерлінгів (90 000 * 36 %).

*Складено автором на основі: [337].

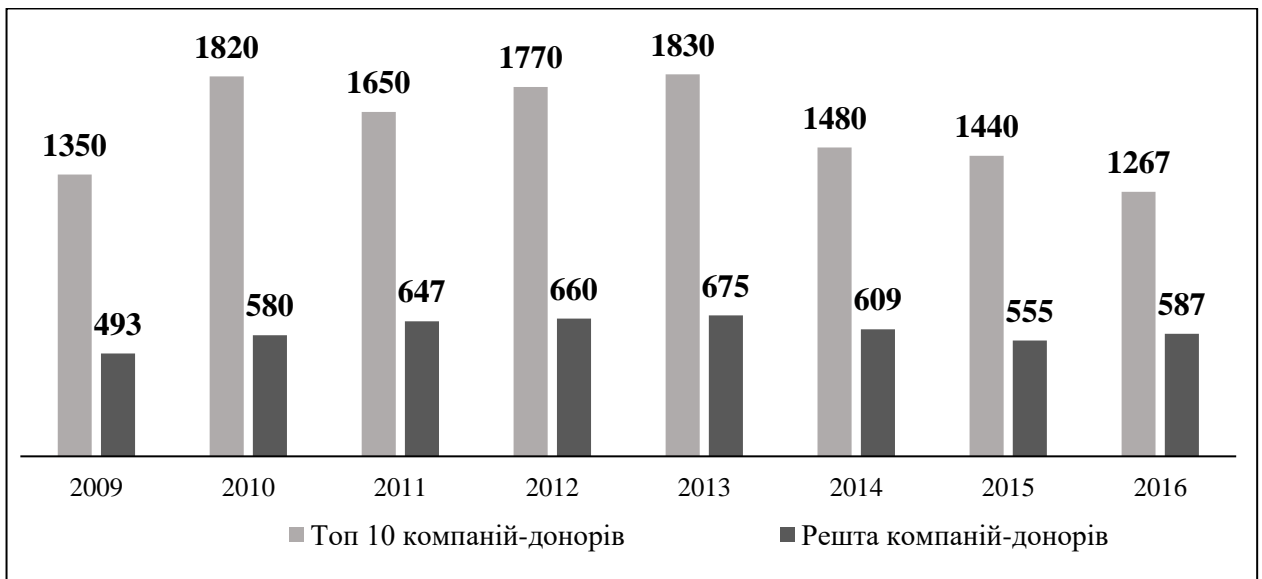


Рис. Е.3. Розподіл обсягів благодійних пожертв за чисельністю донорів-юридичних осіб у Великобританії, 2009-2016 рр., млн фунтів стерлінгів*

*Складено автором на основі: [211].

Таблиця Е.6

Характеристика благодійного сектору у Великобританії у 2009-2017 рр.*

31.12.	Загальна кількість БО	Річний валовий дохід, млрд	Крупні БО (річний дохід > 10 млн)		
			чисельність	Річний валовий дохід, млрд	Частка у загальному доході всіх БО, %
2009	160 515	51,74	833	28,26	54,6
2010	162 415	53,86	883	30,10	55,9
2011	161 649	55,87	901	31,75	56,8
2012	162 915	58,48	958	33,5	57,3
2013	163 709	61,43	1 005	35,88	58,4
2014	164 348	65,72	1 068	39,44	60,0
2015	165 290	70,07	1 152	43,26	61,7
2016	167 109	73,11	1 191	45,47	62,2
2017	168 237	75,35	1 209	47,05	62,4

*Складено автором на основі: [200].

Динаміка обсягів зустрічного (match) фінансування державою виплат благодійним організаціям у відповідь на пожертви приватних донорів у Великобританії у 2005-2018 рр., млн фунтів стерлінгів*

Рік	Загальна сума повернення	Подарункова допомога (Gift Aid)	Транзитні пільги (втратили чинність)	Дохід, отриманий за рахунок податкових вирахувань (включаючи роялті)
2005-06	780	750	..	30
2006-07	860	830	..	30
2007-08	920	900	..	20
2008-09	970	890	60	20
2009-10	1 030	900	110	20
2010-11	1 100	960	120	20
2011-12	1 080	1 000	50	20
2012-13	1 060	1 040	0	20
2013-14	1 060	1 050	0	20
2014-15	1 210	1 190	0	20
2015-16	1 300	1 260	0	40
2016-17	1 280	1 270	0	10
2017-18	1 270	1 260	0	10

*Складено автором на основі: [349].

ДОДАТОК Ж

Таблиця Ж.1

Структура сукупних витрат домогосподарств України за 9 місяців 2017 р.*

	9 місяців 2017				
	усі домогосподарства	у т. ч. проживають		домогосподарства з дітьми	домогосподарства без дітей
		у міських поселеннях	у сільській місцевості		
Усього сукупних витрат, грн	6903,3	7127,3	6442,4	8587,5	5861,8
відсотки					
Споживчі сукупні витрати	93,0	94,0	90,7	94,2	91,9
у тому числі					
продукти харчування та безалкогольні напої	48,4	47,0	51,7	47,7	49,0
алкогольні напої	1,1	1,2	0,8	1,0	1,2
тютюнові вироби	1,9	1,9	2,0	2,0	1,9
одяг і взуття	5,2	5,1	5,5	6,3	4,3
житло, вода, електроенергія, газ та інші види палива	16,7	17,5	14,9	15,8	17,4
<i>Довідково: оплата житла, комунальних продуктів та послуг</i>	15,0	16,2	12,2	14,1	15,7
<i>з них сума пільг та субсидій</i>	5,1	4,7	5,9	4,3	5,7
предмети домашнього вжитку, побутова техніка та поточне утримання житла	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9
охорона здоров'я	4,0	4,0	4,0	3,2	4,7
<i>з них сума пільг та дотацій на товари і послуги з охорони здоров'я</i>	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1
транспорт	3,6	3,8	3,4	4,0	3,5
<i>з них сума пільг на проїзд в транспорті</i>	0,2	0,3	0,1	0,1	0,3

Продовження табл. Ж.1

зв'язок	2,4	2,5	2,0	2,5	2,2
відпочинок і культура	1,6	2,1	0,6	2,1	1,2
<i>з них сума пільг на оплату туристичних послуг</i>	0,1	0,1	0,0	0,1	0,0
освіта	1,1	1,3	0,5	1,7	0,5
ресторани та готелі	2,5	2,9	1,4	3,2	1,8
<i>з них харчування поза домом</i>	1,7	2,0	1,1	2,2	1,2
різні товари та послуги	2,6	2,8	2,0	2,8	2,3
Розподіл споживчих сукупних витрат					
продовольчі товари	51,4	50,1	54,5	50,7	52,1
непродовольчі товари	25,5	25,1	26,6	25,9	25,3
послуги	16,1	18,8	9,6	17,6	14,5
<i>Довідково: послуги (без витрат на харчування поза домом)</i>	14,4	16,8	8,5	15,4	13,3
<i>витрати на харчування (включаючи харчування поза домом)</i>	50,1	49,0	52,8	49,9	50,2
Неспоживчі сукупні витрати (допомога родичам та іншим особам, купівля акцій, сертифікатів, вклади до банків, аліменти, будівництво та капітальний ремонт житла тощо)	7,0	6,0	9,3	5,8	8,1

¹ Сукупні витрати складаються з грошових витрат, а також вартості спожитих домогосподарством продовольчих товарів, отриманих з особистого підсобного господарства та в порядку самозаготівель або подарованих родичами та іншими особами, суми отриманих пільг та безготівкових субсидій на оплату житла, комунальних продуктів та послуг, суми пільг на оплату телефону, проїзду в транспорті, туристичних послуг, путівок на бази відпочинку тощо, на оплату ліків, вітамінів, інших аптекарських товарів, медичних послуг. Вартість подарованих домогосподарством родичам та іншим особам продуктів харчування, отриманих з особистого підсобного господарства, включається до сукупних витрат у зв'язку з постійним характером цієї допомоги.

*Складено автором на основі: [42].

Структура сукупних ресурсів домогосподарств України за 9 місяців 2016-2017 рр.*

	9 місяців 2016					9 місяців 2017				
	усі домогосподарства	у т. ч. проживають		домогосподарства з дітьми	домогосподарства без дітей	усі домогосподарства	у т. ч. проживають		домогосподарства з дітьми	домогосподарства без дітей
		у міських поселеннях	у сільській місцевості				у міських поселеннях	у сільській місцевості		
Усього сукупних ресурсів, грн	6014,6	6014,0	6015,9	7329,4	5201,6	7840,1	7900,6	7715,5	9790,7	6633,8
	відсотків									
Грошові доходи	86,8	90,0	79,3	87,4	85,7	87,5	90,4	81,4	88,4	86,7
оплата праці	46,6	53,8	31,8	55,0	39,2	52,5	58,7	39,5	60,0	45,8
доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості	5,3	5,5	4,7	6,5	4,2	4,4	5,0	3,2	5,9	3,0
доходи від продажу сільськогосподарської продукції	3,1	0,5	8,3	2,7	3,3	3,1	0,5	8,6	2,8	3,5
пенсії, стипендії, допомоги та субсидії, надані готівкою	23,7	23,0	24,8	14,8	31,3	20,1	19,6	21,2	12,3	27,2
грошова допомога від родичів та інших осіб	5,5	5,9	4,3	6,1	4,7	4,7	5,3	3,6	5,1	4,4
інші грошові доходи	2,6	1,3	5,4	2,3	3,0	2,7	1,3	5,3	2,3	2,8
Вартість спожитої продукції, отриманої з особистого підсобного господарства та від самозаготівель	4,8	1,7	11,4	4,7	4,9	4,0	1,3	9,7	3,7	4,3
Пільги та субсидії безготівкові на оплату житлово-комунальних послуг, електроенергії та палива	3,6	3,1	4,9	3,2	4,1	4,4	4,3	5,0	3,9	5,1

Продовження табл. Ж.2

Пільги безготівкові на оплату товарів та послуг з охорони здоров'я, туристичних послуг, путівок на бази відпочинку тощо, на оплату послуг транспорту, зв'язку	0,4	0,6	0,2	0,4	0,5	0,5	0,6	0,1	0,3	0,6
Грошова оцінка допомоги від родичів та інших осіб продовольчими товарами	1,8	1,8	1,9	2,2	1,5	1,6	1,5	1,6	1,8	1,3
Інші надходження	2,6	2,8	2,3	2,1	3,3	2,0	1,9	2,2	1,9	2,0
<i>Довідково: загальні доходи, грн</i>	<i>5851,9</i>	<i>5842,4</i>	<i>5871,5</i>	<i>7179,4</i>	<i>5031,0</i>	<i>7681,3</i>	<i>7749,0</i>	<i>7542,1</i>	<i>9596,8</i>	<i>6496,8</i>
¹ Сукупні ресурси домогосподарств включають загальні доходи, а також суми використаних заощаджень, приросту в обстежуваному періоді позик, кредитів, боргів, узятих домогосподарством, а також повернутих домогосподарству боргів. Цей показник відображає потенційні ресурси домогосподарства, отримані в обстежуваному періоді.										

*Складено автором на основі: [42].

Етапи розвитку благодійних податкових пільг за період незалежності України, 1991-2018 рр.*

Етап	Нормативно-правове джерело	Зміст пільги
05.09.1991р. – 26.12.1992 р.	Закон України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства», № 1309-ХІІ від 05.09.1991 р.	<p>п. 2 ст. 3 «Доходи, які не підлягають оподаткуванню» Закону: Доход, який підлягає оподаткуванню, зменшується на: а) суми, які перераховуються за заявами громадян з належних їм до виплати підприємствами, установами та організаціями доходів у відділення благодійних фондів, Союзу товариств Червоного Хреста і Червоного Півмісяця СРСР, всесоюзних добровільних товариств «Союз Чорнобиль» і «Союз робітників Чорнобиля», Союзу воїнів-інтернаціоналістів України, громадських організацій інвалідів та екологічних фондів, а також підприємствам, установам і організаціям культури, народної освіти, охорони здоров'я і соціального забезпечення, які частково або повністю фінансуються з бюджету; б) суми внесків на перелічені в підпункті «а» цього пункту цілі, що провадяться громадянами з доходів, які підлягають оподаткуванню податковими органами, у розмірах не більше суми доходу, врахованого при оподаткуванні за відповідний календарний рік.</p>
26.12.1992 р. – 01.01.2004 р.	Декрет Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок з громадян», № 13-92 від 26.12.1992 р.	<p>п. 1 ст. 5 «Суми виплат, що не включаються до сукупного оподаткованого доходу» Декрету: ... к) суми, які направляються платниками податку до благодійних установ та організацій, але не більше 4 відсотків від суми задекларованого сукупного оподаткованого доходу за звітний рік, що враховується під час подання декларації з сукупного оподаткованого доходу за такий рік.</p>
01.01.2004 р. – 01.01.2011р.	Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», № 889-IV від 22.05.2003 р.	<p>п. 1 ст. 1 «Визначення термінів» Закону: пп.1.16. Податковий кредит – сума (вартість) витрат, понесених платником податку - резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року, у випадках, визначених цим Законом. ... пп. 5.3 «Перелік витрат, дозволених до включення до складу податкового кредиту» ст. 5 «Податковий кредит» Закону: Платник податку має право включити до складу податкового кредиту звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року: ...</p>

Продовження табл. Ж.3

		<p>5.3.2. суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;</p> <p>...</p> <p>5.4.2. Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.</p> <p>5.4.3. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.</p>
01.01.2011 р. по теперішній час	Податковий кодекс України, Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112	<p>пп. 14.1 ст. 14 «Визначення понять» Кодексу: пп. 14.1.170: Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених цим Кодексом; пп. 166.3 «Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки» ст. 166 «Податкова знижка»:</p> <p>Платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, визначеного з урахуванням положень пункту 164.6 статті 164 цього Кодексу, такі фактично здійснені ним протягом звітного року витрати:</p> <p>...</p> <p>166.3.2. суму коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, у розмірі, що не перевищує 4 відсотків суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;</p> <p>166.4.2. загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена з урахуванням положень пункту 164.6 статті 164 цього Кодексу;</p> <p>166.4.3. якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.</p>

* *Складено автором на основі: відповідної нормативно-правової бази

Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки з ПДФО в Україні*

Норма ПКУ	Зміст витрат
пп. 166.3.1	Частина суми процентів, сплачених платником за користування іпотечним житловим кредитом, що визначається відповідно до ст. 175 ПКУ
пп. 166.3.2.	Сума коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 Кодексу, у розмірі, що не перевищує 4 відсотків суми його загального оподатковуваного доходу такого звітного року
пп. 166.3.3.	Сума коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення
пп. 166.3.4.	Сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів), а також суму коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг з реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування, крім визначених Кодексом випадків
пп. 166.3.5.	Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування) визначені Кодексом розміри
пп. 166.3.6.	Сума витрат платника податку на: оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік; оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;
пп. 166.3.7	Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива
пп. 166.3.8.	Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним
пп. 166.3.9.	Сума коштів у вигляді орендної плати за договором оренди житла (квартири, будинку), оформленим відповідно до вимог чинного законодавства, фактично сплачених платником податку, який має статус внутрішньо переміщеної особи (згідно із встановленими обмеженнями).

*Складено автором на основі: [110].

**Лист ДФС України про надання інформації стосовно податкової
знижки з податку на доходи фізичних осіб в Україні**



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)**

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

01. 11. 2018 № 16942/5/99-99-13-01-03-14 На № _____ від _____
Бобривець В.В.
bobrivetsvv@ukr.net

Про розгляд запиту

Державна фіскальна служба України розглянула Ваш запит на отримання публічної інформації від 25.10.2018 (вх. ДФС № 3108/зпi від 26.10.2018) та повідомляє.

Статтями 6 та 19 Конституції України передбачено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи діють у межах повноважень та способ, визначені Конституцією та законами України.

Згідно зі ст.1 Закону України від 13 січня 2011 року № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» (далі – Закон) публічна інформація – це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом.

Отже, задоволення запиту не вимагає створення нової інформації та не потребує проведення аналітичної роботи.

Частиною першою ст. 19 Закону встановлено, що запитом на інформацію є прохання особи до розпорядника інформації надати публічну інформацію, що знаходиться у його володінні.

Крім того, як зазначено у постанові Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 № 10, визначальним для публічної інформації є те, що вона заздалегідь зафіксована будь-якими засобами та на будь-яких носіях та знаходилась у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації.

Враховуючи викладене, надаємо наявну інформацію у розумінні ст. 1 Закону з питань, зазначених у запиті.

Додаток: на 2 арк. у 1 прим.

В. о. директора Департаменту
податків і зборів з фізичних осіб

Ольга Шумська 284 18 21

Г.ЧУБ

2

Додаток 1

Інформація

про кількість громадян, які скористались правом на отримання податкової знижки, у *

Перелік витрат	Кількість осіб, якими заявлено право на податкову знижку у роках:				
	2013**	2014**	2015	2016	2017
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.1 п.166.3 ст.166	9337	9560	7759	6318	6016
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.2 п.166.3 ст.166	1544	1036	576	390	202
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.3 п.166.3 ст.166	169762	149770	128053	119598	109545
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.4 п.166.3 ст.166***	0	0	0	0	0
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.5 п.166.3 ст.166	16565	18297	18498	17077	20564
Податкова знижка надана відповідно до п.п.166.3.6 п.166.3 ст.166	612	691	667	530	631
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.7 п.166.3 ст.166	74	67	112	311	265
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.8 п.166.3 ст.166	362	590	565	437	409
ВСЬОГО	198256	180011	156230	144661	137632

* відповідно до п.п. 166.1.2 п. 166.1 ст.166 Податкового кодексу України підстави для нарахування податкової знижки відображаються у річній податковій декларації про майновий стан і доходи, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року

**з урахуванням АР Крим та м. Севастополь

*** відповідно до розділу XIX прикінцевих положень Податкового кодексу України п.п.166.3.4 п.166.3 ст.166 набирає чинності з 1 січня року, наступного за роком, у якому набере чинності закон про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування.

3

Додаток 2

Інформація

про кількість громадян, які скористались правом на отримання податкової знижки, у *

Перелік витрат	Задекларовані суми податку на доходи фізичних осіб до повернення, тис. грн.				
	2013	2014	2015	2016	2017
Податкова знижка, відповідно до п.п.166.3.2 п.166.3 ст.166	1761,9	1342,8	849,1	746,0	666,1

* відповідно до п.п. 166.1.2 п. 166.1 ст.166 Податкового кодексу України підстави для нарахування податкової знижки відображаються у річній податковій декларації про майновий стан і доходи, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року

Варіативність напрямів благодійної діяльності населення України*

Дії в підтримку благодійності	Грудень 2012	Листопад 2015	Грудень 2016
1. Брав участь у благодійному заході, який організувала компанія, де я працюю	15,9	9,4	15,3
2. Був волонтером (безоплатно працював) на благодійній акції	10,7	9,2	11,2
3. Відрахував якийсь відсоток своєї заробітної платні	12,2	25,6	20,4
4. Надавав благодійну пожертву до благодійної скриньки	43,1	63,9	51,1
5. Надавав благодійну пожертву через Інтернет	0,2	5,6	5,9
6. Надавав благодійну пожертву через СМС повідомлення	5,0	17,4	11,6
7. Надавав благодійну пожертву через картку Приватбанку	-**	12,0	8,0
8. Надавав благодійну пожертву через банківський переказ	8/7	5,1	3,6
9. Придбав певний товар, частина вартості якого йшла на благодійність	20,9	18,3	15,9
10. Придбав квиток на благодійний захід (концерт, бал, аукціон тощо)	6,0	2,8	3,0
11. Придбав благодійну листівку	2,3	0,9	3,6
12. Просто давав людям гроші	33,1	30,3	28,3
13. Зробив благодійну пожертву у церкві	-**	19,1	21,6
14. Інше	2,7	2,2	2,6
15. Не пам'ятаю, важко відповісти	0,7	0,5	0,3

* Цих варіантів в опитуванні не було

*Складено автором на основі: [14].

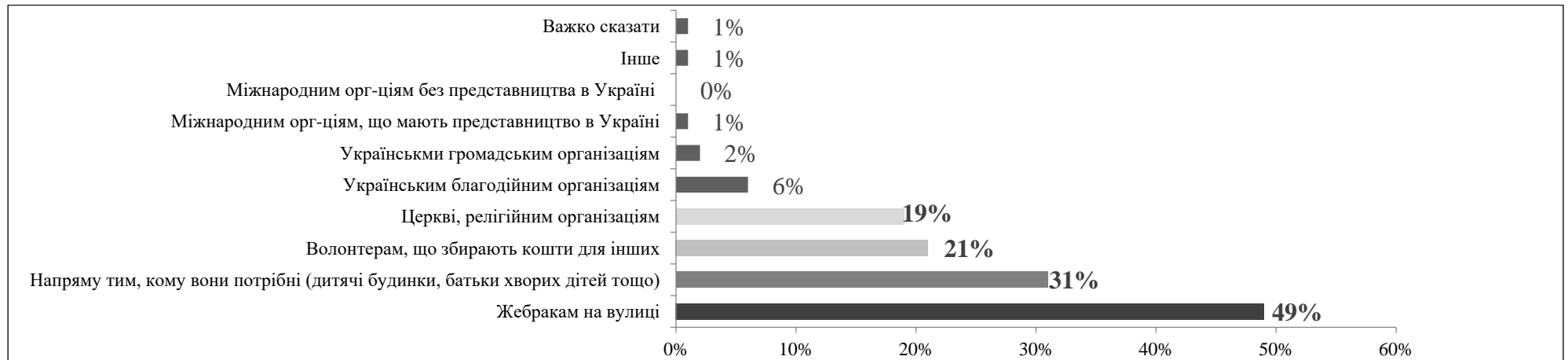


Рис. Ж.1. Результати опитування населення, кому жертвують індивідуальні благодійники в Україні*
**Складено автором на основі: [153, с. 10].*

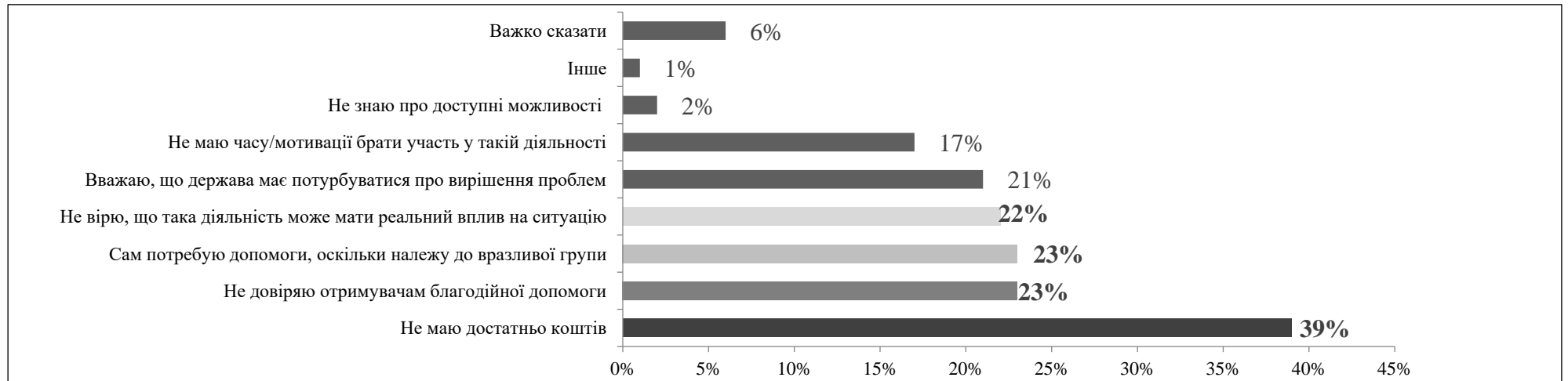


Рис. Ж.2. Результати опитування населення щодо причин відмови від пожертв*

**Складено автором на основі: [153, с. 12].*

Проблематика запровадження Телекомблагодійності в Україні*

Протокол зустрічі

26.09.2017

Місце проведення: вул. Амосова 12, БЦ Горизонт Парк (Американська торговельна палата)

Присутні:

Міжнародна благодійна організація «СОС Дитячі Містечка» Україна (SOS Children`s Villages Ukraine): Андрій Чуприков, Лариса Жигун, Максим Стрельчук

Lifecell: Леся Чуйко, Ольга Муха, Наталія Чудовська

Vodafone: Данило Сич

Укртелеком: Анна Ключко, Олена Музиченко

Українська біржа Благодійності: Ірина Гуцал

Порядок денний:

1. Юридичні механізми впровадження телекомблагодійності.

1.1. З першого питання порядку денного виступив Андрій Чуприков, генеральний директор «СОС Дитячі Містечка» Україна, та зазначив, що у грудні 2016 року в приміщенні Американської торговельної палати (АТП) керівники чотирьох найбільших операторів телекомунікацій України підписали Меморандум щодо сприяння розробці та впровадженню Всеукраїнської платформи публічного збору благодійних пожертв за допомогою засобів телекомунікацій (далі – Меморандум).

Відповідно до положень Меморандуму, сторони висловили намір сприяти впровадженню Всеукраїнської платформи публічного збору благодійних пожертв за допомогою засобів телекомунікацій та сторони погодились, що Платформа є спільним проектом всіх операторів телекомунікацій, що підписали цей Меморандум та благодійних організацій, що до нього приєднуються.

Враховуючи, що 20 вересня 2017 року Кабінетом Міністрів України було прийнято останній нормативно-правовий документ, який відповідно до Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» дозволяє впровадити такий інструмент для збору благодійних пожертв, як благодійне телекомунікаційне повідомлення, організація «СОС Дитячі Містечка» Україна зацікавлена долучитися до діяльності робочої групи з впровадження телекомблагодійності.

Лариса Жигун, радник з питань захисту прав дітей «СОС Дитячі Містечка» Україна додала, що під час адвокації законопроектів щодо впровадження телекомблагодійності в Україні, організація «СОС Дитячі Містечка» Україна також була долучена до адвокації даного інструменту, шляхом сприяння в організації нарад з незалежними юристами та представниками операторів телекомунікацій, надсиланню звернень від імені Американської торговельної палати до державних органів влади щодо законодавчого врегулювання питання провадження телекомблагодійності.

Враховуючи, що робоча група з впровадження телекомблагодійності протягом квітня – вересня здійснює свою діяльність, Лариса Жигун звернулася з проханням до Ірини Гуцал розповісти про напрацьовані можливі шляхи створення Платформи.

Ірина Гуцал, голова Робочої групи з впровадження телекомблагодійності, повідомила, що наразі члени робочої групи шукають можливі шляхи створення єдиної платформи шляхом реєстрації нової юридичної особи. Дана платформа змогла б взяти на себе адміністрування благодійних телекомпроектів та контроль за цільовим використанням грошових коштів перерахованих на благодійність.

В процесі обговорення питання юридичних механізмів впровадження телекомблагодійності присутні представники операторів телекомунікацій Наталія Чудовська, Ольга Муха, Леся Чуйко (Lifecell), Данило Сич (Vodafone), Анна Ключко, Олена Музиченко (Укртелеком) зазначили, що після набуття чинності змін до Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг, оператори телекомунікацій можуть надавати неприбутковим організаціям доступ до телекомблагодійності.

Представники Укртелеком відзначили, що враховуючи технічні можливості, оператори телекомунікацій не мають можливості надати такий доступ самостійно великій кількості організацій, що звертатимуться для отримання такої послуги. Саме тому, для забезпечення технічної функції перевірки документів, що подаватимуться неприбутковими організаціями та контролю за цільовим використанням грошових коштів перерахованих на благодійність, потрібно створити єдину Платформу, яка буде від імені неприбуткових організацій взаємодіяти з операторами телекомунікацій.

1.2 Також представниками операторів, зважаючи на обмеженість номерного ресурсу та необхідність його розподілу шляхом застосування префіксів для залучення якомога більшої кількості благодійних проектів, висловили думку про можливість залучення до обслуговування Платформи контент-провайдера та, можливо, аудиторської компанії. На що Андрій Чупріков, генеральний директор «СОС Дитячі Містечка» Україна, запропонував звернутись до АТП з метою знайти члена палати – контент провайдера, який міг би долучитися до роботи Робочої групи з впровадження телекомблагодійності. Ірина Гуцал, голова Робочої групи з впровадження телекомблагодійності, погодилась, що залучення такого провайдера могло б бути корисним для розробки відповідного технічного завдання.

1.3 На питання Максима Стрельчука, юридичного радника «СОС Дитячі Містечка» Україна, про можливість залучення до проектів телекомблагодійності корпоративних абонентів, представники операторів відзначили, що оскільки переважна кількість абонентів є юридичними особами – платниками ПДВ, тому їх участь в телекомблагодійності обмежена певними факторами, зокрема:

- лише з дозволу саме юридичної особи, а не співробітника може бути здійснена пожертва кошти на благодійність;
- у юридичних осіб (маються на увазі абоненти) на загальній системі оподаткування існує обмеження щодо віднесення на витрати сум коштів на благодійність (внесення коштів на благодійність у сумі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку не відноситься на витрати);
- для тих корпоративних абонентів, що працюють на умовах пост оплати – в першу чергу кошти будуть надходити саме в погашення заборгованості за телекомпослуги, тобто вільних коштів на благодійність практично ніколи не буде у такого абонента. В разі сплати авансу корпоративним абонентом, коли абонент відмовляється від частини послуг (а це надіслання благодійного смс), то оператор повинен відкоригувати раніше нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, що потребує згоди абонента та реєстрації ним розрахунку коригування до податкової накладної в ЄРПН.

- оператори не будуть визначати у договорах з корпоративними клієнтами питання оплати благодійних смс.

1.4 На питання Андрія Чупрікова, генерального директор «СОС Дитячі Містечка» Україна, щодо готовності внутрішніх процедур операторів для роботи з телекомблагодійністю, представники Lifecell відзначили, що на разі спеціальні процедури відсутні, але за необхідності будуть застосовуватись стандартні процедури роботи з клієнтами з урахуванням відповідної специфіки.

1.5 Учасники зустрічі також обговорили можливість здійснення адміністративних витрат Платформи чи благодійної організації, якщо це передбачено договором. Представник Vodafone зазначив, що хоч це й можливо за законодавством, однак такий договір не пройде процедури внутрішнього комплайансу оператора, з огляду на умови розробки відповідних законопроектів тощо.

1.6 Учасниками також було обговорено необхідність вирішення питань, пов'язаних з дотриманням антимонопольного законодавства при створенні та діяльності Платформи, а також можливого формування «залишку» цільових коштів від телекомблагодійності та поводження з ним.

За підсумками зустрічі присутні дійшли висновків:

1) З огляду на пропозицію «СОС Дитячі Містечка» Україна долучитися до складу Робочої групи з впровадження телекомблагодійності в якості члена, Ірина Гуцал пообіцяла винести дане питання на найближче засідання групи;

2) Учасники погодились, що «СОС Дитячі Містечка» Україна звернеться до АТП з метою пошуку ІТ-компанії та контент-провайдера, які могли б долучитись до роботи Робочої групи з впровадження телекомблагодійності, та проведе відповідні переговори. За результатами переговорів дане питання буде розглянуте на засіданні групи;

3) Представникам операторів запропоновано визначитись, за яких умов можливе залучення корпоративних операторів до телекомблагодійності (рішення абонента, сплата авансу тощо) без шкоди для оператора, та надати зворотний зв'язок;

4) Учасники погодились, що питання адміністративних витрат, дотримання антимонопольного законодавства та можливого «залишку» цільових коштів не опрацьовані достатнім чином і можуть стати предметом додаткового обговорення на Робочій групі з впровадження телекомблагодійності;

Оскільки на зустрічі відсутні представники компанії «Київстар», учасники погодились запропонувати представникам Київстар надати зворотній зв'язок щодо готовності чинного законодавства до запуску телекомблагодійності через 6 місяців після набрання чинності відповідними постановами, на базі єдиної платформи та/чи з окремими благодійними організаціями і, якщо так, то на яких умовах (комплаєнс тощо).

**Складено автором на основі: [122].*

ДОДАТОК И

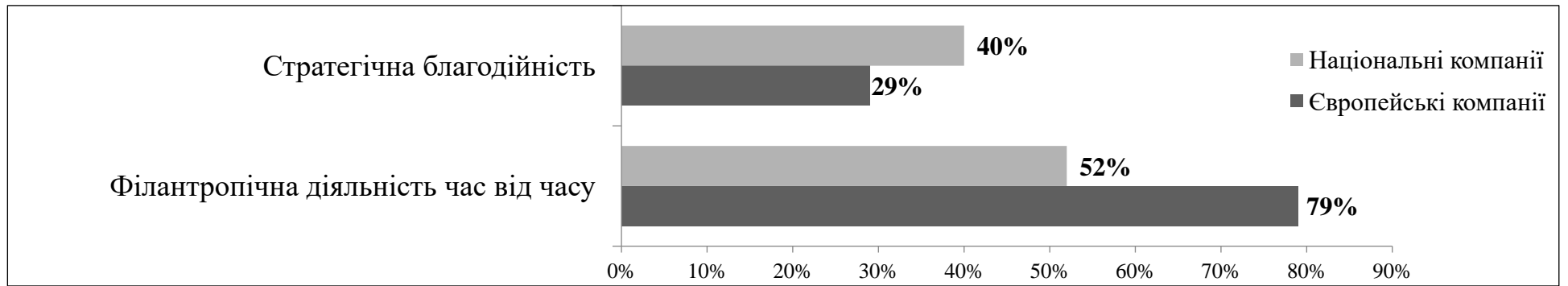


Рис. И.1. Благодійні практики компаній (% позитивних відповідей опитаних респондентів)*

**Складено автором на основі: [76, с. 20].*

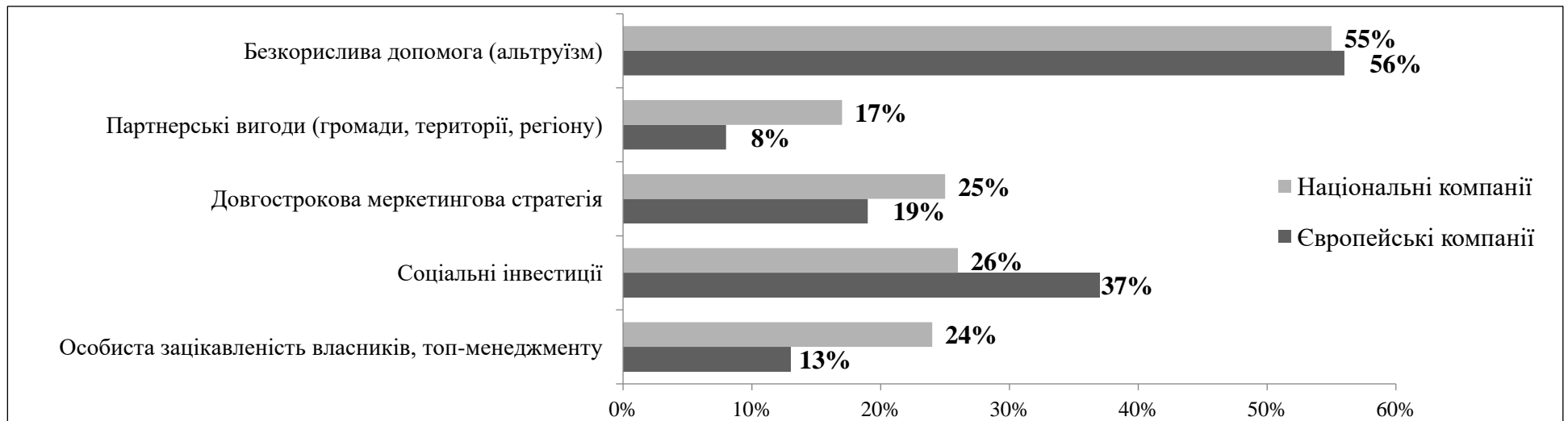


Рис. И.2. Благодійні практики компаній (% позитивних відповідей опитаних респондентів)*

*Складено автором на основі: [76, с. 21].

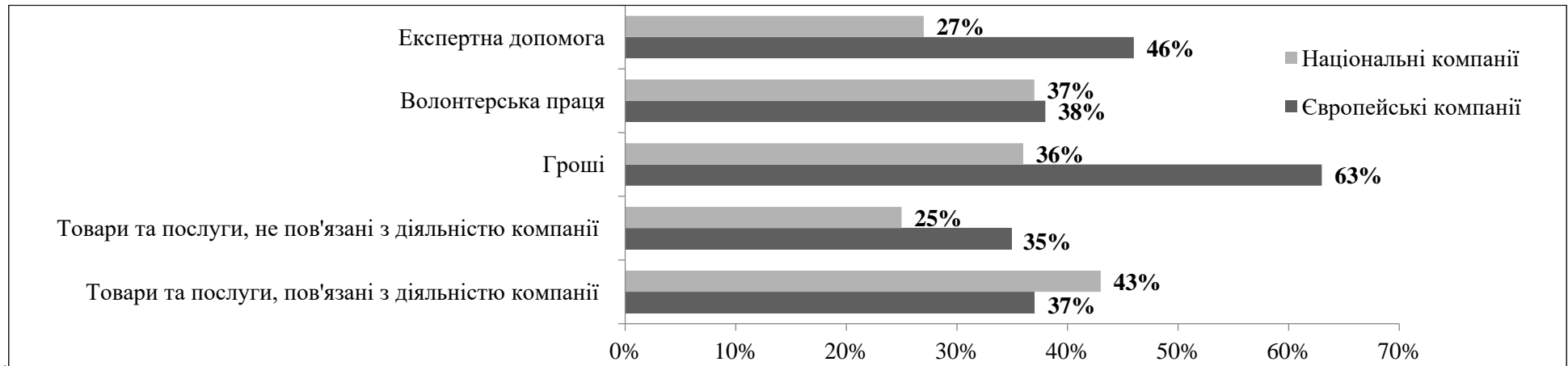


Рис. И.3. Форми благодійної допомоги компаній (% позитивних відповідей опитаних респондентів)*

*Складено автором на основі: [76, с. 22].

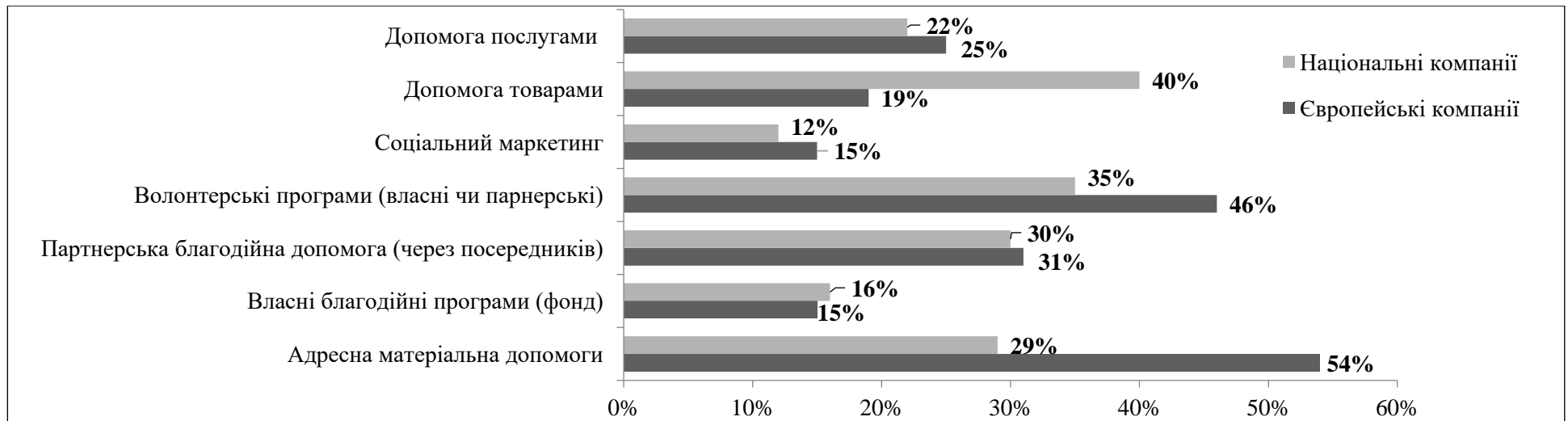


Рис. И.4. Інструменти благодійної діяльності компаній (% позитивних відповідей опитаних респондентів)*

*Складено автором на основі: [76, с. 24].

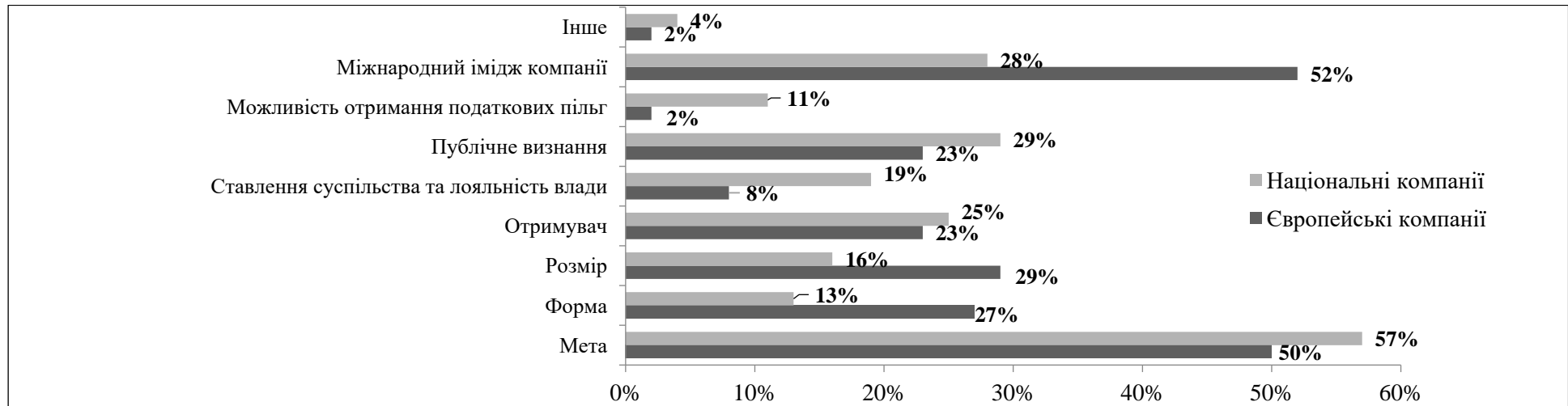


Рис. И.5. Фактори впливу на прийняття рішення про застосування практик корпоративної соціальної відповідальності, у т. ч. благодійної діяльності (% позитивних відповідей опитаних респондентів)*

*Складено автором на основі: [76, с. 17].

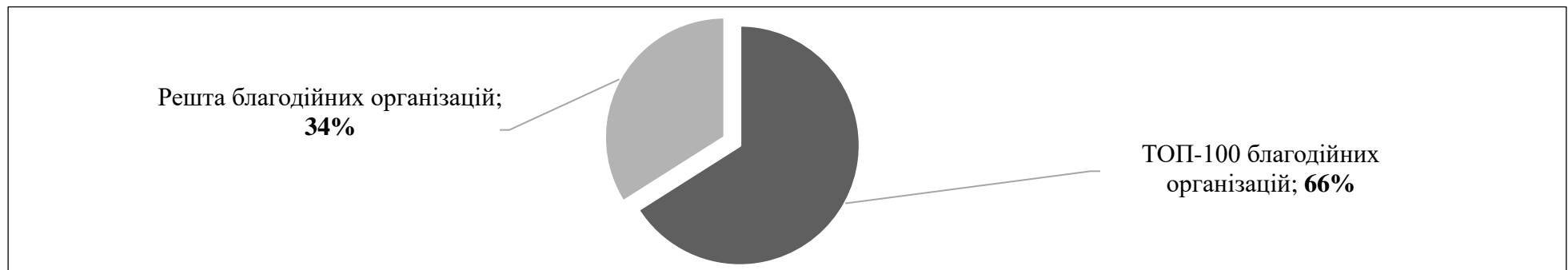


Рис. И.6. Витрати 8 800 благодійних організацій України відповідно до даних, наведених у їх податковій звітності за 2017 рік *

*Складено автором на основі: [153].

**Лист ДФС України про надання інформації стосовно кількості зареєстрованих
БО в Україні**



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)**

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

04.11.2018 № 1736/15/09-99-02-03-06-14 На № _____ від _____
Бобрівець В.В.
bobrivetsvv@ukr.net

Про розгляд запиту

Державна фіскальна служба України розглянула запит на отримання публічної інформації від 02.11.2018 (вх. ДФС № 3152/зпі від 02.11.2018) про надання інформації та повідомляє.

Статтями 6 та 19 Конституції України передбачено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи діють у межах повноважень та способ, визначені Конституцією та законами України.

Відповідно до статті 19 Закону України від 13 січня 2011 року № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» (далі – Закон) запит на інформацію – це прохання особи до розпорядника інформації надати публічну інформацію, що знаходиться у його володінні.

Згідно зі статтею 1 Закону публічна інформація – це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом.

Отже, задоволення запити не вимагає створення нової інформації та не потребує проведення аналітичної роботи.

Крім того, як зазначено у постанові Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 № 10, визначальним для публічної інформації є те, що вона заздалегідь зафіксована будь-якими засобами та на будь-яких носіях та знаходилась у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації.

Водночас, повідомляємо, що Ваш лист містить ряд питань, що за своєю суттю потребують підготовки інформації та формування нового документа і як наслідок не підпадають під дію статті 1 Закону.

Підготовка запитуваної інформації не може бути виконана стандартними засобами за допомогою інформаційних систем ДФС, а потребує вибірки з баз даних ДФС.

Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та

виключення з Реєстру затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 №440 (зі змінами), розробленою відповідно до вимог п.133.4 ст.133 Податкового кодексу України.

Пунктом 7 зазначеної Постанови визначені вимоги, відповідно яких контролюючі органи здійснюють включення неприбуткової організації до Реєстру.

Враховуючи законодавчі норми, надання інформації у розумінні статті 1 Закону не є можливим.

Разом з тим, повідомляємо, що кількість зареєстрованих у Реєстрі неприбуткових установ і організацій благодійних організацій у 2013 році становить 884 суб'єктів господарювання (далі – СГ), у 2014 році – 1533 СГ, у 2015 році – 1701 СГ, у 2016 році – 4665 СГ, у 2017 році – 4015 СГ, у 2018 році станом на 01.11.2018 – 1073 СГ; кількість зареєстрованих в Реєстрі неприбуткових установ та організацій благодійних організацій, що звітують про результати своєї діяльності за наслідками 2013 року становить 705 СГ, 2014 року – 1158 СГ, 2015 року – 1221 СГ, 2016 року – 4166 СГ, 2017 року – 3036 СГ.

В.о. директора Департаменту
податків і зборів з юридичних осіб



Л. ДРЕВАЛЬ

**Інформація про суми податкових пільг з податку на прибуток підприємств, наданих благодійним організаціям у
за 2013 - 2017 роках***

Код пільги	Зміст	Податкові пільги, що є втратами доходів бюджету		Інші податкові пільги		Податкові пільги, що є втратами доходів бюджету		Інші податкові пільги		Податкові пільги, що є втратами доходів бюджету		Інші податкові пільги	
		Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.	Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.	Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.	Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.	Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.	Кількість пільговиків, осіб	Сума, тис. грн.
		Станом на 01.01.2014 року				Станом на 01.01.2015 року				Станом на 01.01.2016-2018 років**			
11020193	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій (крім неприбуткових організацій, визначених у підпункті «є» пункту 157.1 статті 157 Податкового кодексу України), отриманих у вигляді коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань,	-	-	25 537	2 508 907,47	-	-	21 126	2 620 513,84	-	-	-	-
11020194	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій (крім неприбуткових організацій, визначених у підпункті «є» пункту 157.1 статті 157 Податкового кодексу України), отриманих у вигляді пасивних доходів	-	-	3 012	246 208,66	-	-	2 548	175 668,71	-	-	-	-
11020197	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій, отриманих у вигляді коштів або майна, які надходять неприбутковим організаціям від проведення їх основної діяльності, з урахуванням положень пп. 7.11.11 п. 7.11.статті 7 Закону.	-	-	4 946	1 669 690,38	-	-	3 907	1 086 593,28	-	-	-	-

Продовження табл. И.2

11020199	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій, отриманих у вигляді доходів від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів та кредитних спілок, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань.	-	-	390	240 487,06	-	-	306	149 213,45	-	-	-	-
11020200	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій (крім неприбуткових організацій, визначених у підпункті «є» пункту 157.1 статті 157 Податкового кодексу України), отриманих у вигляді разових або періодичних внесків, відрахувань засновників та членів.	-	-	3 513	250 020,47	-	-	2 889	139 568,48	-	-	-	-
11020201	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій отриманих у вигляді будь-яких інших доходів від надання культових послуг.	-	-	1 226	11 333,78	-	-	1 195	14 129,61	-	-	-	-
11020202	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій, отриманих у вигляді внесків, коштів або майно, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності	-	-	9 178	441 473,74	-	-	7 460	367 784,11	-	-	-	-
11020205	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді коштів як третейський збір.	-	-	27	2 503,31	-	-	23	3 959,86	-	-	-	-

Продовження табл. И.2

11020286	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті «є» пункту 157.1 Податкового кодексу України, отримані у вигляді вступних, членських та цільових внесків, відрахувань коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів, а також вартість майна та послуг, отриманих первинною профспілковою організацією від роботодавця згідно з положеннями колективного договору (угоди), з метою забезпечення умов діяльності такої профспілкової організації відповідно до статті 42 Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності».	-	-	-	-	-	-	1	599,02	-	-	-	-
11020287	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті «ж» пункту 157.1 Податкового кодексу України, отримані у вигляді вступних, членських та цільових внесків, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів.	-	-	89	9 033,59	-	-	64	4 770,77	-	-	-	-
11020288	Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті «з» пункту 157.1 Податкового кодексу України, отримані у вигляді разових та періодичних внесків, безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань і пасивних доходів.	-	-	848	12 403,91	-	-	952	11 805,09	-	-	-	-

*Складено автором на основі: [120].

ДОДАТОК К

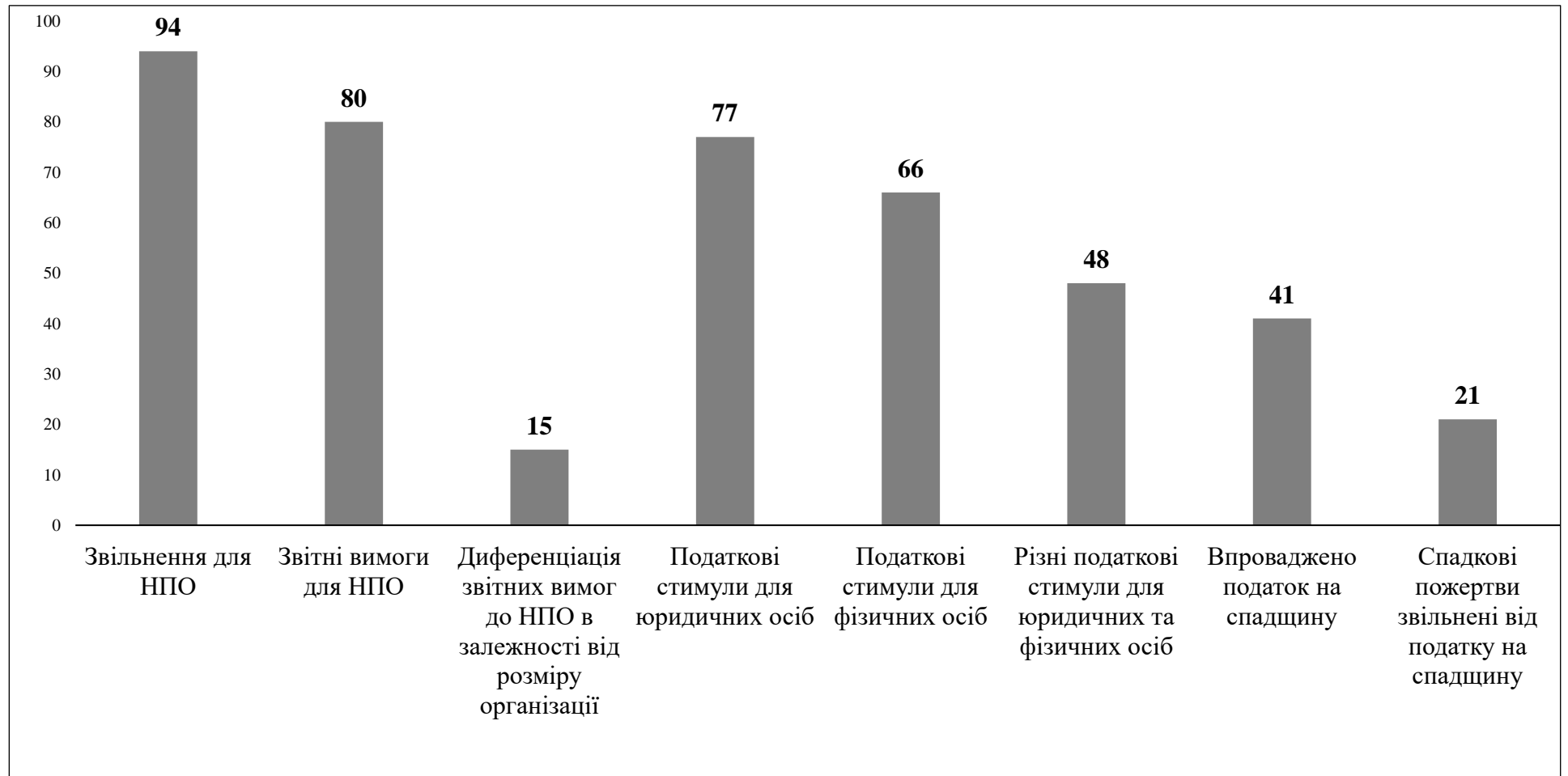


Рис. К.1. Особливості податкового стимулювання благодійності у розрізі 177 країн світу, %*

*Складено автором на основі: [295, с. 30].

Диференціація суспільно-значимих цілей у розрізі країн, за благодійні пожертви на які передбачено податкові пільги для фізичних та юридичних осіб*

Країна	Перелік цілей													
	Здоров'я та інвалідність		Бідність		Культура		Освіта		Права людини		Навколишнє середовище		Міжнародна діяльність	
	Ф	Ю	Ф	Ю	Ф	Ю	Ф	Ю	Ф	Ю	Ф	Ю	Ф	Ю
Аргентина	+	+	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+/-	+	+
Австралія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Бангладеш	+	+	+	+	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-
Бразилія	+	+	-	+	+	+	+	+	-	+	-	+	-	+
Канада	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Китай	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	+	+
Єгипет	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Франція	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Німеччина	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Індія	+	+	+	+	+	+	+	+	+/-	+/-	+/-	+/-	-	-
Ірландія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Італія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Японія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Мексика	+	+	+	+	+	+	+	+	+/-	+/-	+	+	+	+
Нігерія	-	+	-	+	-	+	-	+	-	+	-	-	-	-
Перу	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	+	+
Філіппіни	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	+	+
Польща	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	+	+

Продовження табл. К.1

Росія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+/-	+/-	+/-	+/-
Саудівська Аравія	+	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сінгапур	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-
Південна Африка	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Туреччина	+	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+/-	+/-	-	-	-
Велика Британія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Сполучені штати Америки	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
В'єтнам	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

де:

Ф – податкові стимули для фізичних осіб;

Ю – податкові стимули для юридичних осіб;

+ податкові стимули надаються;

- податкові стимули не надаються;

+/- податкові стимули можуть надаватися у особливих випадках.

**Складено автором на основі: [214, с. 21].*

Ключові аспекти податкового стимулювання благодійності*

Особливості	Зміст
<p>Податкові стимули викликають зворотну реакцію у благодійників (як фізичних, так і юридичних осіб)</p>	<p>Наявність податкових стимулів щодо благодійності позитивно впливає на частоту пожертв від фізичних осіб. Зокрема, у країнах, де є такі пільги, частка осіб, які здійснили пожертву у місяці, що передує опитуванню, є на 12 відсоткових пунктів вищою (33 % опитаних) у порівнянні із тими країнами, де податкові пільги благодійникам відсутні. Також більш щедрі пільги викликають більшу відповідь у діях благодійників. Зокрема, емпіричні та аналітичні дослідження у США у розрізі різних за тривалістю часових періодів продемонстрували, що із падінням граничної вартості пожертви (коли вартість пільг зростає) благодійники схильні збільшувати розміри їх пожертв.</p>
<p>Податкові стимули не повинні сприйматися як альтернативна модель надання державних послуг</p>	<p>Обґрунтування податкових стимулів щодо благодійності на основі того, що вони можуть збільшити обсяги надання тих послуг, які у протилежному випадку могли б бути забезпечені урядом, невірно відображає цінність благодійності та може призвести до негативних наслідків для громадянського суспільства. Що невігідно ані державі в особі законодавця, ані представникам ОГС. І хоча податкові стимули можуть бути оцінені під кутом податкових витрат, ідея, що вони можуть розглядатися як альтернативний механізм фінансування державних послуг невірно характеризує зміст і мету громадянського суспільства – сили, яка у жодній мірі не може сприйматися як представник державної влади.</p>
<p>Податкові стимули не є центральним інструментом у стимулюванні активізації благодійності</p>	<p>На розвиток благодійності вирішальний вплив здійснюють такі фактори, як: правове середовище, в якому оперує громадянське суспільство, перелік цілей благодійної діяльності, адміністративні бар'єри для здійснення благодійності та можливість ОГС вільно займатися пошуком джерел фінансування діяльності.</p>
<p>Податкові стимули можуть використовуватися для підтримки певних представників громадянського суспільства</p>	<p>Політизація податкових стимулів, коли благодійні організації, що займаються діяльністю, яка не відповідає політичній програмі уряду, не мають права на отримання відповідного статусу або отримують статус, що менш сприятливим порівняно із іншими у контексті отримання пільг, завдає шкоди забезпеченню незалежності громадянського суспільства. Така політизація звужує масштаби діяльності ОГС у глобальному вимірі.</p>
<p>Надання пільгового статусу благодійним організаціям, що контролюються державою, підриває довіру до благодійного сектору</p>	<p>Надання податкових стимулів в цілому або на більш вигідних умовах організаціям, що виконують державні проекти або перебувають під контролем держави, нівелює незалежність ОГС – основи, на якій тримається довіра суспільства до їх діяльності, а отже за таких умов рівень приватних пожертв навпаки падає.</p>

Продовження табл. К.2

Нації з більш високим рівнем оподаткування пропонують більш конкурентні та переконуючі податкові стимули (за умови, що податкові вирахування або заліки дорівнюють ставці оподаткування)	Доведено, що із зростанням ставки податку (за умови, що правила податкового стимулювання залишаються без змін) благодійники схильні жертвувати більше, оскільки гранична вартість пожертви зменшується. Особливо для представників найвищих дохідних груп за умови прогресивної шкали оподаткування. Таким чином, податкові пільги у країнах із низьким рівнем оподаткування можуть бути менш ефективними, аніж, наприклад, пропозиція подвоєння пожертви (match funding) або застосування підходів поведінкової психології.
Складність декларування податкових стимулів обмежує зворотну реакцію у благодійників (як у фізичних, так і у юридичних осіб)	Ефективність систем податкового стимулювання благодійності у багатьох країнах падає, якщо донори зіштовхуються із труднощами під час декларування пільг. Тривалі процедури підтвердження фактів пожертв, відсутність деталізованих інструкцій, вимоги щодо надмірно деталізованого заповнення податкових декларацій, різні вимоги для різних пожертв, сама по собі складність податкової системи тощо перешкоджають формуванню позитивної зворотної реакції благодійників на податкові стимули.
Податкові вирахування є найбільш поширеною формою податкових пільг щодо стимулювання розвитку благодійності	Вирахування, як і інші форми податкових пільг, мають свої переваги та недоліки. Відносна простота і більша питома вага по відношенню до представників заможних груп населення у сукупності забезпечують вищу зворотну реакцію благодійників. Одночасно є певні проблеми із дотриманням принципів оподаткування (перевернутий ефект).
Під час впровадження системи податкового стимулювання благодійності уряд схильний орієнтуватися на прагматичні рішення, аніж на забезпечення прогресивності в оподаткуванні	Прагматичний підхід, який на перший план ставить ефективність та відклик у заможних осіб, призводить до одночасної нерівності як щодо вартості стимулів, так і щодо здатності їх декларування, що у сукупності може справляти вкрай негативний вплив на масовість залучення у благодійність. Система, у якій ті, хто може зробити більшу пожертву, отримують найбільші податкові стимули за це, може призвести до такої моделі громадянського суспільства, за якої ОГС замість того, щоб представляти ті інтереси, що зазнають утискання, будуть навпаки посилювати існуючу соціально-економічну структуру.
Податкові заліки є найбільш прогресивною формою податкових пільг для стимулювання активізації благодійності	Податкові заліки, що пропонуються за пласкою ставкою, є гарантією того, що благодійники із низькими доходами не несуть найбільші граничні витрати під час пожертв
Гібридні системи із поєднанням податкових вирахувань та податкових заліків є необґрунтовано складними для застосування	Така складність робить їх недоступними для використання пересічними донорами та збільшує вартість адміністрування. У сукупності одночасно нівелюються переваги вирахувань (простота та прагматизм) та кредитів (прогресивність та доступність), внаслідок чого потенціал системи податкового стимулювання розвитку благодійності втрачається. Також в рамках однієї пільги може спостерігатися різна цінова еластичність, внаслідок чого до різних складових повинні застосовуватися різні підходи з регулювання.

Продовження табл. К.2

Конструкція податкових пільг повинна забезпечувати плюралізм під час вибору напряму пожертви	Під час вибору форми благодійної податкової пільги важливо уникати дискримінації різних видів діяльності благодійних організацій, за винятком випадків, коли такі організації діють всупереч принципам вільного та демократичного суспільства.
Корпорації мають більше податкових стимулів, аніж фізичні особи-благодійники	У глобальному масштабі 77 % країн пропонують різні форми податкових стимулів для корпорацій і лише 66 % країн – для благодійників-фізичних осіб. При цьому форми пільг є більш сприятливими саме для корпорацій. Існує ряд причин. Що пояснюють даний факт, зокрема: вища зворотна реакція, переконання законодавця, що корпорації більш схильні підтримувати ініціативи уряду або просто бажання залучити бізнес до благодійності через привабливе податкове середовище. Проте такий секторальний фаворитизм може навпаки зашкодити корпоративній благодійності, оскільки суспільство може сприйняти його вкрай негативно і репутаційний ефект корпоративної соціальної відповідальності може стати негативним.
Податкові стимули для фізичних осіб є більш ефективними під час створення культури благодійності	Відповідно до Всесвітнього рейтингу благодійності країни, які пропонують податкові стимули благодійникам-фізичним особам, демонструють вищу частку участі населення у здійсненні грошових пожертв, незалежно від рівня розвитку країни.
У глобальному вимірі варіативність податкових стимулів, лімітів та обмежень є надзвичайно широкою	Універсальний підхід справді відсутній. Наприклад, вартість пільг може коливатися від нуля до 300 % від розміру прибуткового податку.
Податкове стимулювання міжнародної благодійності є доволі слабким	Податкові стимули для пожертв на користь іноземних ОГС є скоріше виключенням і навіть там, де вони існують формально, їх важко отримати на практиці. У багатьох країнах з перехідною економікою благодійникам не дозволяється декларувати податкові пільги щодо пожертв, наданих тим зареєстрованим всередині країни благодійним організаціям, що оперують за кордоном.
Звільнення від оподаткування неприбуткових організацій	Є загальносвітовою практикою.
Звільнення від оподаткування спадкових пожертв є доволі нестандартним елементом системи податкового стимулювання благодійності	Кількість країн, що вдаються до запровадження даної форми податкових пільг, є незначною: якщо у 72 країнах світу існує податок на спадщину, то лише 34 країни з них (47 %) надають звільнення від даного податку для спадкових пожертв.
Чітка кореляція між рівнем розвитку країни та існуючими всередині вимогами щодо звітності ОГС	Високодохідні країни мають більш суворі вимоги щодо звітності для НПО та ОГС, які також мають диференційовані відповідно до розмірів організації.

Продовження табл. К.2

Популяризація пожертв у формі цінних паперів або нематеріальних активів шляхом їх звільнення від податку на приріст капіталу	Можуть провокувати ефект заміщення грошових форм на користь зазначених, применшуючи мотиваційний ефект системи податкового стимулювання благодійності та збільшуючи добробут благодійника за рахунок ліквідації податкових зобов'язань з податку на приріст капіталу, що є несправедливим з точки зору дотримання принципів оподаткування.
Зростання обсягів пожертв на користь приватних фондаций та іменних фондів-донорів	Є тривожними сигналами для уряду, який декларує демократичні принципи і всезагальний добробут, оскільки зберігаються підстави використовувати благодійність у цілях особистісного збагачення – як за рахунок податкових пільг щодо пожертв на користь фондаций, так і шляхом диригування їх благодійною діяльністю.
Поширення тенденцій прихованої підтримки благодійної діяльності заможних донорів інструментарієм оподаткування	Може провокувати виникнення ефекту «благодійного патерналізму», коли благодійні організації підпадають в залежність від невеликої кількості донорів та їх несистемних подарунків, що унеможлиблює їх ефективне функціонування з точки зору планування витрат, а також підриває незалежність – основу, на якій тримається довіра суспільства до діяльності благодійних організацій, а отже за таких умов рівень приватних пожертв очікувано падає.
Низький рівень декларування податкових пільг донорами-фізичними особами	Благодійники відмовляються від офіційного декларування благодійних податкових пільг як через складність процедури, так і через незнання всіх переваг таких дій навіть у країні з високим рівнем податкової культури та дисципліни, внаслідок чого мотиваційний ефект бажаної для держави поведінки через призму економічних розрахунків втрачається.
Облік благодійних податкових пільг є надзвичайно важливим	Забезпечення належного обліку благодійних податкових пільг є вихідною умовою удосконалення системи податкового стимулювання благодійності в країні на основі науково-обґрунтованих підходів

*Складено автором на основі: [164, с. 4–6; 189, с. 417–418; 209, с. 8; 211; 214, с. 5–8; 218, с. 46; 295, с. 9–11].

ДОДАТОК Л

ПРОЕКТ⁵

Вноситься

Кабінетом Міністрів України

Прем'єр-міністр України

« » 2019 р.

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України
щодо сприяння розвитку благодійної діяльності

І. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., № 13–17, ст. 112) такі зміни:

1. У підпункті 133.4 статті 133:

1) підпункт 133.4.2 доповнити абзацом третім у такій редакції:

«Неприбуткова організація зобов'язана оприлюднювати податкову звітність на власному веб-сайті одночасно із поданням такої звітності за звітний період в установлені цим Кодексом строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку така неприбуткова організація».

2. У підпункті 140.5 статті 140:

1) підпункт 140.5.9 викласти в такій редакції:

«на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь

⁵ Розроблено автором.

страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення підпункту 140.5.13 цього пункту), у розмірі, що перевищує 18 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

якщо платник податку за результатами звітного (податкового року) не скористався правом коригування фінансового результату до оподаткування на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом такого звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення підпункту 140.5.13 цього пункту), у розмірі, що не перевищує 18 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року, таке право зберігається за ним протягом наступних п'яти податкових років, що слідують за звітним роком.

При цьому в разі якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки»;

3. У пункті 166.3 статті 166:

1) підпункт 166.3.2 викласти в такій редакції:

«166.3.2. суму коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього

Кодексу, у розмірі, що не перевищує 18 відсотків суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року»;

4. У пункті 166.4 статті 166:

1) підпункт 166.4.2 доповнити абзацом другим в такій редакції:

«166.4.2. загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році у зв'язку з витратами, визначеними у підпункті 166.3.2 пункту 166.3 статті 166 цього Кодексу, не може перевищувати суми його річного загального оподаткованого доходу, зменшеного з урахуванням положень пункту 164.6 статті 164 цього Кодексу, з якого податок сплачено за ставкою, що вказана у пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу»;

2) підпункт 166.4.3 доповнити абзацом другим в такій редакції:

«якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним, не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року щодо витрат, вказаних у підпункті 166.3.2 пункту 166.3 статті 166 цього Кодексу, таке право зберігається за ним протягом наступних п'яти років, що слідують за звітним (податковим) роком»;

5. У пункті 168.1 статті 168:

1) підпункт 168.1.1 доповнити абзацом другим та третім у такій редакції:

«За дорученням платника податку податковий агент, який виплачує (надає) оподатковуваний дохід на користь такого платника, зобов'язаний здійснювати перерахування коштів у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, із суми такого оподаткованого доходу платника та від його імені.

Для цього платник податку подає податковому агенту відповідну заяву із зазначенням розміру та періодичності виплат таких пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу. Перерахування починає здійснюватися податковим

агентом із суми виплаченого (наданого) оподаткованого доходу на користь платника податку до моменту утримання податку за ставкою, визначеною в статті 167 цього Кодексу, з дня отримання податковим агентом заяви платника податку про здійснення перерахування до моменту отримання заяви про відмову від такого перерахування. Відповідальність за перевірку відповідності неприбуткових організацій умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, на дату перерахування таких коштів несе податковий агент. Перерахування є підставою для включення даних витрат платника податку до складу податкової знижки відповідно до норм статті 166 цього Кодексу».

6. У пункті 174.2 статті 174:

1) підпункт а) підпункту 174.2.1 викласти в такій редакції:

«174.2.1. за нульовою ставкою:

а) об'єкти спадщини, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, а також благодійними організаціями, які на дату успадкування таких коштів та майна відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, проводили діяльність на території України не менше 3-х років в статусі неприбуткової організації та не мали заборгованості по сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів»;

7. У пункті 14.1 статті 14:

1) підпункт 14.1. доповнити підпунктом 14.1.273 наступного змісту:

«14.1.273. відсоткова пожертва для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – перерахування на користь благодійної організації, яка на дату такого перерахування відповідала умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, частини податку на доходи фізичних осіб у розмірі до 1 %, що сплачений такою фізичною особою протягом звітного (податкового) року відповідно до умов, визначених цим Кодексом».

8. Доповнити статтею 166¹ наступного змісту:

«Стаття 166¹. Відсоткова пожертва.

166¹.1. Платник податку має право на відсоткову пожертву за наслідками звітного податкового року.

Сума відсоткової пожертви, що підлягає сплаті (перерахуванню) благодійній організації, визначається як частина податку на доходи фізичних осіб, що сплачений платником податку протягом звітного (податкового) року відповідно до умов, визначених цим Кодексом, але не більше 1 % від суми сплаченого податку».

Для цілей даної статті благодійними організаціями вважаються установи та організації, які на дату такого перерахування відповідають умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, а також проводили діяльність на території України не менше 3-х років в статусі неприбуткової організації.

166¹.2. Платник податку, що має право на відсоткову пожертву і прийняв рішення про її здійснення, подає відповідному контролюючому органу заяву про перерахування (сплату) відсоткової пожертви на користь благодійної організації, реквізити якої відображаються у заяві.

Формування Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожертви здійснюється на підставі баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

До такого Реєстру вносяться такі дані:

1) найменування платника податку та його індивідуальний податковий номер;

2) дата подання заяви перерахування (сплату) відсоткової пожертви на користь благодійної організації у складі декларації про майновий стан та доходи або окремо заяви, що подається до 1 травня року, що настає за звітним;

3) сума відсоткової пожертви, заявлена до перерахування (сплати) на користь благодійної організації, зазначена у кожній заяві, поданій у складі податкової декларації або окремо у заяві, яка підлягає перерахуванню на

рахунок благодійної організації у банку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань, та/або погашення податкового боргу такої благодійної організації з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

4) реквізити поточного рахунка благодійної організації для перерахування відсоткової пожиттви;

5) реквізити бюджетних рахунків для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такої благодійній організації з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

6) реквізити бюджетного рахунка, з якого здійснюється перерахування (сплата) податку;

7) дата початку та закінчення проведення перевірки даних, зазначених у податковій декларації, в складі якої подана заява про перерахування (сплату) відсоткової пожиттви, або даних облікової справи платника податків у випадку подання окремої заяви, а також відповідності благодійної організації вимогам, встановленим даною статтею;

8) дата та сума перерахування (сплати) узгодженої суми відсоткової пожиттви на рахунок благодійної організації у банку;

9) дата та сума перерахування (сплати) відсоткової пожиттви в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу благодійної організації з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

Внесення даних до Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожиттви посадовими особами відповідних органів здійснюється з дотриманням вимог законів щодо електронного підпису та електронного документообігу.

Порядок ведення та форма Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожиттви затверджуються Кабінетом Міністрів України.

166¹.3. Заяви про перерахування (сплату) відсоткової пожиттви автоматично вносяться до Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожиттви протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження.

Перерахування (сплата) відсоткової пожитрви здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожитрви.

Дані Реєстру заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожитрви не є інформацією з обмеженим доступом та підлягають щоденному, крім вихідних, святкових та неробочих днів, оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, крім інформації щодо реквізитів поточного рахунка благодійної організації для перерахування відсоткової пожитрви.

166¹.4. Форма заяви про перерахування (сплату) відсоткової пожитрви визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

166¹.5. У строк, передбачений абзацом першим пункту 76.3 статті 76 цього Кодексу, контролюючий орган проводить камеральну перевірку даних податкової декларації платника або даних облікової справи платника податків у випадку подання окремої заяви, а також відповідності благодійної організації вимогам, встановленим даною статтею.

Узгоджена сума відсоткової пожитрви стає доступною органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, для виконання на наступний операційний день за днем її відображення в Реєстрі заяв про перерахування (сплату) відсоткової пожитрви та перераховується органом, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, протягом п'яти операційних днів на поточний банківський рахунок благодійної організації в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такої благодійної організації з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України.

166¹.6. Контролюючий орган відмовляє платнику податків у перерахуванні відсоткової пожитрви за умови:

а) невідповідності благодійної організації, що вказана платником як адресат відсоткової пожертви, вимогам цієї статті;

б) сума відсоткової пожертви, що вказана платником податку у заяві про перерахування (сплату) відсоткової пожертви, перевищує дозволений ліміт, встановлений цим Кодексом;

в) благодійна організація, що вказана платником як адресат відсоткової пожертви, подала письмову заяву про відмову від відсоткової пожертви.

Контролюючий орган письмово повідомляє платника податку про причини відмови у перерахуванні відсоткової пожертви. У випадку отримання відмови у перерахуванні відсоткової пожертви на підставі підпункту б) цього пункту платник податку має право повторно подати заяву про перерахування (сплату) відсоткової пожертви із дотриманням відповідних лімітів та термінів подання такої заяви.

II. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 20__ року.

2. Кабінету Міністрів України протягом двох місяців з дня набрання чинності цим Законом:

привести власні нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;

забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

Голова

Верховної Ради України

ДОДАТОК М

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Бобрівець В. В. Зарубіжний досвід податкового стимулювання благодійності. Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. 2018. №21. С. 26–34. (0,39 друк. арк.).
2. Бобрівець В. В. Методологічні засади стимулювання розвитку благодійності інструментарієм оподаткування. Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць 2018. Вип. 4 (203). С. 39–46. (0,76 друк. арк.).
3. Бобрівець В. В. Оцінка впливу пільг з податку на прибуток підприємств на розвиток благодійництва в Україні. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 22. С. 758–765. (0,98 друк. арк.).
4. Бобрівець В. В. Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб — напрями удосконалення пільги для активізації благодійності в Україні. Економічний простір : зб. наук. праць. 2018. № 130. С. 98–105. (0,72 друк. арк.).
5. Бобрівець В. В. Особливості конструкції благодійного податкового вирахування з персонального прибуткового податку у США: уроки для України. Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць 2018. Вип. 10 (209). С. 33–43. (0,95 друк. арк.).
6. Бобрівець В. В., Валігура В.А., Герчаківський С.Д., Пірникоза П.В., Сидорович О. Новітня концепція формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів. Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів: моногр. / за ред. А.І. Крисоватого. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2018. – С. 495-546 (особистий внесок автора: досліджено вектори розбудови податкового регулювання в умовах глобалізаційних дисбалансів) (0,3 друк. арк.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

7. Бобрівець В. В., Пацьорко Б. Податкове регулювання як основа податкової політики держави. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: матеріали ІХ Всеукр. науково-практ. конф. (м. Тернопіль, 25 листоп. 2016 р.). Тернопіль: Вектор, 2016. С. 105-107 (особистий внесок автора: досліджено сутність і місце податкового регулювання в податковій політиці держави) (0,11 друк. арк.).
8. Бобрівець В. В. Витоки податкового стимулювання благодійної діяльності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки*: зб. матер. ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. том І. (м. Харків, 26 трав. 2017 р.). Харків: ХНАДУ, 2017. С. 60–61. (0,11 друк. арк.).
9. Бобрівець В. В. Напрями вдосконалення податкового контролю за діяльністю благодійних організацій в Україні. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: зб. наук. праць за матер. ІІ наук.-практ. інтернет-семін. (м. Ірпінь, 22-31 трав. 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 64–66. (0,15 друк. арк.).
10. Бобрівець В. В. Податкові перешкоди розвитку корпоративної благодійності в Україні. *Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку*: зб. матер. І Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21 черв. 2017 р.). Київ: КНЕУ, 2017. С. 388–391. (0,15 друк. арк.).
11. Бобрівець В. В. Актуальність вдосконалення адміністрування податків у сфері благодійності в Україні. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: зб. матер. наук.-практ. кругл. столу. (м. Ірпінь, 23 лют. 2018 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. С. 141–144. (0,19 друк. арк.).
12. Бобрівець В. В. Податковий інструментарій активізації благодійності: орієнтири для України. *Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання*: зб. тез доповідей VI Всеукр. науково-практ. конф. (м. Кременчук, 5-6 бер. 2018р.). Кременчук, 2018. С 37–38. (0,18 друк. арк.).

Продовження додатку М

13. Бобрівець В. В. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.). Тернопіль, ТНЕУ, 2017. – С. 338 – 339. (0,12 друк. арк.).
14. Бобрівець В. В. Феномен понять «благодійність» та «філантропія» у сучасних міжнародних економічних відносинах. *Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 18-19 квіт. 2018 р.). Київ: Вид. центр КНУКіМ, 2018. С. 188–191. (0,21 друк. арк.).
15. Бобрівець В. В. Теоретичні аспекти застосування інструментів податкової політики для стимулювання розвитку благодійності. *Сучасні тенденції розвитку світової економіки*: зб. матеріалів X Міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 18 трав. 2018 р.). Харків: ХНАДУ, 2018. С. 197–199. (0,19 друк. арк.).

ДОДАТОК Н

Таблиця Н

Апробація результатів дисертації

№	Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1.	Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів: IX Всеукраїнська науково-практична конференція	Тернопіль	25.11.2016 р.	Очна
2.	Сучасні тенденції розвитку світової економіки: IX Міжнародна науково-практична конференція	Харків	26.05.2017 р.	Заочна
3.	Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: II науково-практичний інтернет-семінар	Ірпінь	22-31.05.2017р.	Онлайн
4.	Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку: I Міжнародна науково-практична конференція	Київ	21.06.2017 р.	Заочна
5.	Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації: науково-практичний круглий стіл	Ірпінь	23.02.2018 р.	Очна
6.	Фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: VI Всеукраїнська науково-практична конференція	Кременчук	05-06.03.2018 р.	Заочна
7.	Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: міжнародна науково.-практична інтернет-конференція	Тернопіль	30.06.2017 р.	Онлайн
8.	Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин: I Міжнародна науково-практична конференція	Київ	18-19.04.2018 р.	Очна
9.	Сучасні тенденції розвитку світової економіки: X Міжнародна науково-практична конференція	Харків	18.05.2018 р.	Заочна



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС
У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Білецька, 1, м. Тернопіль, 46003, тел.: (0352) 43-46-01, факс (0352) 43-46-02

Код ЄДРПОУ 39403535

№ _____

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д.58.082.01
Тернопільського національного
економічного університету

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувача Тернопільського національного економічного університету
Бобрівця Віталія Володимировича на тему:
“Податкове стимулювання благодійництва: зарубіжна практика та перспективи
України”

Розроблені у дисертаційній роботі Бобрівця В.В. науково-методичні підходи до аналізу ризиків, пов'язаних із застосуванням пільг з податку на прибуток підприємств та їх впливом на діяльність благодійних організацій, використовуються Головним управлінням Державної фіскальної служби у Тернопільській області під час формування стратегії розвитку адміністрування податків у сфері благодійності в Україні.

Практична цінність розроблених підходів полягає у підвищенні ефективності податкового контролю за діяльністю благодійних організацій у контексті протидії мінімізації оподаткування.

Перший заступник начальника

М. МЕЛЬНИК



ГУ ДФС У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ
650/10/19-00-04-01 від 27.11.2018 15:38:05





ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань промислової політики та підприємництва

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-35-95, факс: 255-39-41

№ 04-30/14-449/258023

„ 10 ” листопада 2018 р.

Спеціалізованій вченій раді Д. 58.082.01

Тернопільського національного економічного університету

Довідка

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувача Тернопільського національного економічного університету
Бобрівця Віталія Володимировича на тему:
“Податкове стимулювання благодійництва:
зарубіжна практика та перспективи України”**

Рекомендації щодо підвищення ефективності оподаткування благодійної діяльності, сформовані Бобрівцем В.В. будуть враховані в законотворчій діяльності Комітету з питань промислової політики та підприємництва Верховної Ради України.

Вважаю, що впровадження результатів наукового дослідження Бобрівця В. В. дасть можливість підвищити ефективність боротьби із податковими зловживаннями та правопорушеннями в сфері благодійництва.

Голова Комітету

Віктор ГАЛАСЮК



ТЕРНОПІЛЬСЬКА МІСЬКА РАДА
ВИКОНАВЧИЙ КОМІТЕТ

« 29 » 11 201 8 р.

№

2635/02

Спеціалізованій вченій раді Д. 58.082.01

Тернопільського національного економічного університету

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету Бобрівця Віталія Володимировича на тему:

«Податкове стимулювання благодійництва: зарубіжна практика та перспективи України»

Запропоновані Бобрівцем В.В. у дисертаційній роботі шляхи стимулювання юридичних осіб приватного права до здійснення суспільно корисної діяльності у вигляді фінансування благодійних організацій використовуються Тернопільською міською радою при плануванні заходів популяризації благодійності серед юридичних осіб приватного права та враховані у загальній стратегії розвитку міста.

З практичної точки зору розроблені у роботі пропозиції є цінними для підвищення ефективності діяльності благодійних організацій та розбудови благодійної сфери в Україні.

Заступник міського голови


В.В.Стемковський



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020; тел./факс +380 (352) 475051;
www.tneu.edu.ua; rektor@tneu.edu.ua; код ЄДРПОУ 33680120

№ _____

« _____ » _____ 20__ р.

На № _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів науково-дослідної роботи Бобрівця Віталія Володимировича на тему: “Податкове стимулювання благодійництва: зарубіжна практика та перспективи України”, що виконана в Тернопільському національному економічному університеті.

В процесі виконання дисертаційного дослідження Бобрівець В. В. запропонував шляхи оптимізації оподаткування благодійництва, що в результаті призведе до узгодження суперечливих інтересів та отримання взаємної вигоди як підприємству, так і державі. Основні положення дисертації були використані при розробці та викладанні дисциплін „Організація і методика судово-економічної експертизи”, „Облік і оподаткування”, „Податкові розрахунки і звітність”.

Перший проректор

М.І. Шинкарик

Проф. завідувача кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу

О.В. Адамик



TNEU

№ 126-30/2245 від 28.11.2018

