

Український незалежний центр політичних досліджень

Олександр Вінніков
Максим Лациба

РЕФОРМА ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

*Є вісім ступенів благодійності.
Найвищий – допомогти
нужденним допомагати собі самостійно.
Мойсей Маймонід (1135–1204 рр.)*

*Найкращий спосіб допомогти нужденним –
не бути одним із них
Марк Віктор Гансен (1948 р.н.)*

Київ – 2010

ББК 65.9(4УКР)261.4

В48

Вінніков О. Ю.

В48 Реформа оподаткування благодійної діяльності в Україні / Олександр Вінніков, Максим Лациба ; Укр. незалеж. центр політ. дослідж. – К. : [Агентство "Україна"], 2010. – 112 с. – Авт. зазнач. на звороті тит. арк.

ISBN 976-966-2157-32-1

У книзі проаналізовано проблеми оподаткування благодійної діяльності в Україні та надано рекомендації щодо їх розв'язання у контексті реформування податкової системи. Наведено дані про міжнародні стандарти оподаткування благодійної діяльності та її порівняльний аналіз з українською практикою. Особливу подяку за представлені дані та рецензії УНЦПД висловлює Міжнародному центру некомерційного права, Європейській раді фондів та Міністерству фінансів України. Видання буде корисним для організацій громадянського суспільства, благодійників та експертів, які беруть участь у реформуванні системи оподаткування благодійної діяльності в Україні.

ББК 65.9(4УКР)261.4



Цю публікацію підготовлено в рамках проекту "Організаціям громадянського суспільства – сприятливе благодійне і податкове законодавство" за фінансової підтримки Міжнародного фонду "Відродження". Висловлені в ній думки є авторськими і не обов'язково відображають погляди Міжнародного фонду "Відродження".

Книга випускається українською мовою в друкованому й електронному варіантах. Електронну версію видання представлено на сайті УНЦПД за адресою <http://www.uscpr.kiev.ua>. У друкованому вигляді книга розповсюджується безкоштовно. УНЦПД дозволяє поширювати тексти з посиланням на джерело. Будемо щиро вдячні за відгуки про матеріали, вміщені у виданнях УНЦПД.

ISBN 976-966-2157-32-1

© Вінніков О. Ю., Лациба М. В, 2010

© УНЦПД, 2010

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА	
ГЛАВА 1. АКТУАЛЬНІСТЬ РЕФОРМИ ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	6
ГЛАВА 2. ЗАГАЛЬНІ КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЦІЛІ ЇЇ РЕФОРМУВАННЯ У СФЕРІ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	12
ГЛАВА 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ	18
ГЛАВА 4. ПОДАТКОВІ ДОХОДИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА БЛАГОДІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ	31
СПЕЦІАЛЬНА ЧАСТИНА	
ГЛАВА 5. ПОДАТКИ НА ДОХОДИ, ПРИБУТОК ТА ПРИРІСТ КАПІТАЛУ	37
ГЛАВА 6. ВНЕСКИ НА ОBOB'ЯЗКОВЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ	65
ГЛАВА 7. ПОДАТКИ НА МАЙНО	72
ГЛАВА 8. ПОДАТКИ НА ТОВАРИ І ПОСЛУГИ	79
ГЛАВА 9. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЗМІН ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	97
ДОДАТКИ	
Додаток 1. Приклад наслідків змін законодавства про податок з доходів фізичних осіб та соціальний податок	107
Додаток 2. Оподаткування пасивних доходів	109
Додаток 3. Граничні втрати доходів бюджету від податкових пільг для благодійників у країнах – членах Ради Європи	111

ПЕРЕДМОВА

Податкова реформа, про яку протягом останніх років згадували майже всі українські політики, поступово стає реальністю.

Як ці зміни вплинуть на благодійну діяльність? І, головне, які зміни потрібні, аби податкова система стимулювала благодійників робити добрі справи?

Адже саме податки дозволяють суспільству визначити корисність цих справ: годі очікувати, що сфери освіти, культури та охорони здоров'я будуть належно фінансуватися тільки державою як замовником чи окремими споживачами.

У пошуках відповіді на ці питання автори проаналізували досвід та практику європейських країн у галузі оподаткування благодійних внесків, гуманітарної допомоги та соціальних послуг.

Податкові стимули для благодійної діяльності дозволили таким небагатим країнам, як Португалія, Польща чи Угорщина, зайняти провідні позиції у сфері культури та модернізувати галузь медицини. В Україні податкові стимули для благодійності начебто існують, але порівняно з європейськими державами вони дуже обмежені та ускладнені, і більшість благодійників не можуть ними скористатися.

Особливо помітно це стало під час фінансової кризи, коли залучення додаткових коштів у соціальну сферу є доконечним і для бюджету, і для одержувачів соціальної допомоги. Так, у 2009 році пожертви благодійним організаціям скоротилися порівняно з 2008 роком на 9% у номінальній сумі, а з урахуванням інфляції – майже на 40%. Таке стрімке скорочення не дозволяє належно фінансувати цілі програми, надто у сфері медицини і культури.

Позбавити благодійну діяльність податкових стимулів – це лише спокуслива ілюзія, адже додаткові бюджетні кошти не замінять ад-

ресну, оперативну та інноваційну благодійну допомогу окремих підприємств і громадян. Саме тому в європейських країнах не пішли шляхом, що має насправді непрогнозовані наслідки.

Ця книга пропонує і широкому колу читачів, і експертам ті дороговкази, які дозволять усунути податкові перешкоди для благодійності у більшості посткомуністичних країн. Запровадження цієї практики в Україні, з одного боку, зменшить загальну потребу в соціальній допомозі, а з іншого – збільшить таку допомогу тим, хто її особливо потребує.

*Максим Лаціба,
Український незалежний центр політичних досліджень*

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

ГЛАВА 1. АКТУАЛЬНІСТЬ РЕФОРМИ ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Благодійна діяльність в Україні набуває нових форм, до неї долучаються дедалі більше громадян та організацій. Уже нікого не дивує запрошення взяти участь у благодійному конкурсі чи надіслати смс-повідомлення, внески за які будуть використані для лікування незнайомої людини. Провідні українські підприємства утворюють власні благодійні фонди і систематично фінансують їх діяльність, а громадяни з меншими статками охоче передають іграшки чи одяг у дитячі будинки.

Але загальна фінансова криза істотно скоротила ресурси благодійників, значну частину яких доводиться сплачувати як податки. Безумовно, що подальший розвиток благодійної діяльності в Україні значною мірою залежить саме від змін законодавства про її оподаткування.

На нашу думку, зміни оподаткування благодійної діяльності необхідно узгодити із загальною стратегією реформування податкової системи. Наразі така стратегія схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) № 1612-р від 23.12.2009 року "Про схвалення Стратегії реформування податкової системи" (далі – Стратегія)¹.

Незалежно від того, чи зміни оподаткування буде впроваджено у податковому кодексі або кількох законах, за умов фінансової кризи

¹ 25 травня 2010 року на сайті Міністерства фінансів України розміщено проект Концепції реформування податкової системи України (http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=251545&cat_id=134011). У разі її ухвалення Концепція замінить зазначену Стратегію; втім, відмінності змісту обох документів не дуже істотні.

більшість пропозицій зводиться, по суті, до намірів скоротити податкові пільги, запровадити нові податки та підвищити ставки чинних податків задля стабілізації доходів бюджету. Подібний підхід притаманний також проектам податкового кодексу, зареєстрованим у Верховній Раді у 2007-2009 роках (реєстр. номери 4099 та 2215). Зокрема, ці проекти передбачають скорочення податкового кредиту для благодійних внесків із 5% до 4% прибутку підприємств, а також скасування такого кредиту для благодійних внесків фізичних осіб.

Утім, протягом найближчих 5-10 років потреби громадян України у благодійній допомозі, вірогідно, зростатимуть під впливом кількох об'єктивних чинників, що тісно пов'язані між собою.

1. Відносно низький розмір валового внутрішнього продукту (ВВП) на душу населення не дозволяє забезпечувати соціальні стандарти в розмірі, який відповідає прийнятим Україною міжнародним зобов'язанням. Можливості залучити необхідні ресурси шляхом додаткового оподаткування мінімальні. У Стратегії зазначено, що станом на 2009 рік Україна за таким показником, як частка податків у ВВП (39,1% порівняно з 31,4% у

2004 році), випередила такі країни, як Велику Британію та Іспанію, і посіла 19-е місце у світі, а за часткою соціальної допомоги у ВВП – третє місце після Швеції та Франції. Втім, за абсолютними розмірами ВВП на душу населення (6400 доларів США) Україна пере-

На нашу думку, мінімально прийнятною стратегією реформування можна визнати скасування або скорочення наявних перешкод благодійної діяльності, зумовлених законодавством про оподаткування та практикою його застосування. Але реформування податкової системи, зокрема, у сфері благодійної діяльності не може обмежитися регулюванням податкових пільг, у тому числі для благодійників та одержувачів допомоги.

Як не парадоксально, найбільш ефективною стратегією реформування можна визнати лише такі зміни оподаткування благодійної діяльності, які в перспективі зменшать потреби суспільства у благодійній допомозі.

буває лише на 128-му місці². У близьких за розміром ВВП країнах колишньої Югославії та Білорусі частка податків у ВВП не перевищує 25%. Додаткове оподаткування за таких умов, напевно, посилисть "тінізацію" економіки і збільшить кількість зареєстрованих безробітних та інших осіб, які потребують соціальної допомоги. Проте за умов фінансової кризи бюджетна підтримка соціальних пільг та субсидій уже стає дедалі більш вибірковою та несвоєчасною.

2. Втрата доходів пенсіонерами найближчими роками може набутти критичного обсягу в разі збереження чинної солідарної пенсійної системи. Соціологічні опитування свідчать, що зараз саме пенсіонери найчастіше потребують благодійної допомоги³. Вихід на пенсію великої кількості населення, пік народжуваності якого припав на кінець 1950-х років, не буде компенсований приходом на ринок праці менш численного покоління працівників, народжених після 1990 року. Станом на січень 2010 року на 13,6 млн пенсіонерів припадає 20,4 млн офіційно зайнятих, і це співвідношення дедалі погіршуватиметься: на 2017 рік прогнозується зрівняння кількості пенсіонерів та працівників.

З 2001 року дефіцит обов'язкових внесків у солідарну пенсійну систему компенсується значними субсидіями з державного бюджету (понад 44 млрд грн у 2009 році). Істотну частку цих субсидій дають спеціальні – по суті, акцизні – збори на продаж нерухомості, автомобілів, послуг мобільного зв'язку чи іноземної валюти. Але за умов фінансової кризи цих джерел явно недостатньо, і з огляду на

² Дані наведено за <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/up.html>. ВВП України обраховано за паритетом купівельної спроможності у 2009 році, тобто за курсом 3,05 грн за 1 долар США (середньорічний офіційний обмінний курс НБУ 7,79 грн = 1 долар США). Навіть за такого курсу ВВП на душу в Україні значно менше середньосвітового показника (10 500 доларів США), середнього показника Європейського Союзу (32 700) чи навіть найбіднішого члена ЄС – Румунії (11 500). Серед європейських країн менший ВВП на душу у 2009 році мали Албанія, Боснія і Герцеговина, Вірменія, Грузія та Молдова; найближчий показник ВВП на душу має Китай (6500 доларів США).

³ Так, омнібус-дослідження Київського міжнародного інституту соціології в червні 2008 року виявило, що 19,7% опитаних пенсіонерів (або близько 2,7 млн осіб) принаймні один раз протягом року потребували благодійної допомоги, переважно для оплати медикаментів та лікування.

дефіцит коштів Пенсійного фонду потреби пенсіонерів у благодійній допомозі, вірогідно, зростатимуть.

3. Неefективність чинної системи "безплатної" медичної допомоги в бюджетних закладах і брак інвестицій в охорону здоров'я в цілому обумовлює дедалі більшу потребу в благодійних внесках на лікування. Доказом наявності проблем у цій сфері є те, що у 2009 році Україна посіла 13-е місце у світі за рівнем смертності, між Зімбабве і Сомалі (для порівняння: Молдова на 46-му місці, а Грузія – на 68-му). Лікування важких хвороб в іноземних або приватних вітчизняних клініках, де вартість послуг висока і лише іноді компенсується бюджетними коштами, переважно оплачується коштом приватних благодійників. Також зростатимуть витрати осіб з низькими доходами на придбання ліків та медичних послуг: ні державні тендери на субсидовані препарати, ні приватне медичне страхування наразі не покривають їхні витрати, а створення системи обов'язкового медичного страхування відкладається уже не один рік.

За даними Держкомстату, у 2009 році загальний індекс інфляції становив 12,3%⁴; ціни ж на послуги охорони здоров'я зросли на 26,3%, у тому числі на фармацевтичну продукцію на 38,7%. Очевидно, що і пенсіонери, і наймані працівники, середньомісячна номінальна зарплата яких зросла тільки на 5% (з 1806 грн у 2008 році до 1906 грн), чимдалі менш спроможні самостійно оплачувати якісні ліки і медичні послуги. У свою чергу, це негативно впливатиме на загальне економічне становище в Україні.

4. Скорочення кількості студентів, які зможуть навчатися за бюджетні кошти, попри запровадження зовнішнього тестування в навчальних закладах. Це збільшить потребу в стипендіях та іншій благодійній допомозі студентам з відносно низькими доходами, щоб вони могли успішно завершити свою освіту в Україні. Також зростатиме потреба у фінансуванні перекваліфікації тих дорослих, які втратили роботу або планують змінити фах.

⁴ Індекс споживчих цін, які безпосередньо впливають на добробут громадян, зріс на 16,5%; тобто реальна середньомісячна заробітна плата, як і зазначає Держкомстат, становила у 2009 році лише 90,5% від рівня 2008 року.

5. Недостатні інвестиції в зношену транспортну і комунальну інфраструктуру підвищують потребу в благодійній допомозі потерпілим від усіляких природних чи техногенних аварій, кількість яких постійно зростає. Хоча приватні благодійники мають змогу надати таким особам оперативну допомогу, цьому наразі не сприяє законодавство про оподаткування.

6. Ще більш залежним від приватних внесків є підтримка культури й мистецтва – в Україні постійно бракує прямого й непрямого державного фінансування "національного культурного продукту". Загрозу зникнення цього продукту як такого може відвернути запровадження більш ефективної системи оподаткування благодійності і меценатства. Успішні приклади такого підходу демонструють, наприклад, Франція, Польща та Словенія, де меценати отримали значні цільові податкові кредити.

На нашу думку, неподаткові доходи бюджету (від приватизації чи оренди державного майна, державних послуг тощо) не зможуть належно забезпечити фінансування зазначених вище потреб. Доступ України до зовнішніх запозичень за умов світової фінансової кризи навряд чи істотно поліпшиться. Зрештою, обсяг зовнішніх позик та інвестицій також залежить, відповідно, від спроможності уряду одержувати податкові доходи та від фактичних умов оподаткування.

Найбільш важливі зміни в оподаткуванні благодійної діяльності полягають не тільки і не стільки в зміні норм законодавства, як у запровадженні нових соціальних і політичних настанов громадян стосовно цієї діяльності.

Наразі українські законодавці, навіть причетні до благо-

Сукупна дія наведених вище та деяких інших чинників потребує не просто збільшення обсягу податкових пільг для благодійників та одержувачів благодійної допомоги, а й істотних змін у системі оподаткування в цілому, які в перспективі зменшать потреби в благодійній допомозі та соціальній допомозі в цілому.

Забезпечення сприятливих умов оподаткування благодійних організацій та благодійної діяльності не може бути ізольовано від оподаткування інших секторів економіки та громадян.

дійної діяльності⁵, оцінюють проблеми її оподаткування так, ніби благодійна діяльність – це суто особиста справа, яка не стосується обов'язків особи як громадянина чи платника податків. З цього випливає ставлення до будь-яких податкових пільг у сфері благодійної діяльності як спрямованих, зрештою, на збільшення доходів самих благодійників, наприклад, шляхом "оптимізації" податків, прихованої реклами чи навіть легалізації сумнівних статків. Це, мовляв, спотворює етичні засади благодійності, тому ці пільги треба скасувати або принаймні максимально обмежити.

Найбільш промовисті приклади іншого підходу містять рішення федеральних судів США: "Історично... підґрунтям для звільнення благодійності та внесків на неї від оподаткування було те, що уряд звільняє цим себе від тягаря задоволення суспільних потреб, який за браком благодійності лягав би на плечі уряду". Підставою для звільнення внесків на благодійність від оподаткування визнано те, що "платник податків, по суті, виконує публічну службу, вигоди від якої належать набувачам благодійної допомоги як членам суспільства або громади"⁶. В цьому напрямі розвиваються і законодавство та судова практика Європейського Союзу (ЄС).

Якщо благодійник частину свого доходу витрачає на цілі, що їх закон визнає суспільно корисними або такими, які має забезпечувати держава, то, по суті, йдеться не про пільги чи мінімізацію податків, а про відшкодування витрат, які все одно повинні оплачуватися з державного чи місцевих бюджетів.

Зміни системи оподаткування мають стимулювати платників податків до збільшення доданої вартості завдяки власним зусиллям та добровільному і конкурентному обміну замість по-шуку адміністративної чи статусної "ренти" коштом інших платників. Тоді благодійна діяльність перетворюється на засіб дієвої участі в управлінні державними справами, можливість зробити для суспільства щось більше, ніж вимагає обов'язковий для всіх закон.

⁵ Див., наприклад, інтерв'ю П. Порошенка, В. Сушкевича та С. Терьохіна в газеті "Город" м. Дніпропетровськ від 06.11.2008 року.

⁶ McGlotten v. Connally, 338 F. Supp. 448, 456 (DDC, 1972); Duffy v. Birmingham, 190 F.2d 738, 740 (8th Cir. 1951).

Звичайно, державний бюджет забезпечує фінансування освіти, лікування, соціальних послуг, доступу до культурних цінностей, правової допомоги та інших конституційних гарантій. Але немає жодних підстав припускати, що державна допомога надається всім, хто її потребує, завжди якісно і своєчасно, а також з мінімальними можливими витратами. Ці функції в певних сферах частково, а іноді переважно виконує приватна благодійність – наприклад, програми протидії СНІДу та туберкульозу в Україні практично повністю фінансуються недержавними благодійними фондами.

Відомо також, що більшість демократичних країн додержуються не стратегії "наповнення бюджету" як самоцілі, а навпаки, прагнуть встановити контроль за ефективністю використання бюджетних коштів. І контроль за цільовим використанням благодійної допомоги – державний і громадський – необхідний і потребує законодавчого регулювання, так само як і податкові пільги, що стосуються такої допомоги.

ГЛАВА 2. ЗАГАЛЬНІ КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЦІЛІ ЇЇ РЕФОРМУВАННЯ У СФЕРІ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Загальні критерії оцінки системи оподаткування

Оцінка пропозицій щодо змін оподаткування – як окремих положень, так і системи оподаткування в цілому – має ґрунтуватися на певних загальних критеріях. Іноді ці критерії називають принципами податкової політики.

Чинна Стратегія визначає тринадцять таких принципів, у тому числі забезпечення рівності перед законом, нейтральності податків та адміністративної простоти їх стягнення, а також запобігання податковій дискримінації.

Серед численних критеріїв, якими оперують у більшості розвинених країн, на нашу думку, найбільш значущими є такі, що визна-

чають взаємні права та обов'язки платників податків та уповноважених державних органів. Наприклад, у Німеччині податкова політика включає такі принципи, як повага до приватного життя осіб, сприяння більш справедливому розподілу доходів, а також пропорційність сплачених податків та обсягу державних послуг, у тому числі захисту життя і здоров'я, які особа може отримати від держави.

В узагальненій формі запропоновані критерії оцінки системи оподаткування можна викласти у такому вигляді:

Критерій	Зміст критерію	Вплив на платників податків і державні органи	Показник впливу
Заборона дискримінації	Усі об'єкти оподаткування чітко визначено законом. Ставки або суми податків щодо окремих об'єктів є однаковими. Що більше вплив особистого статусу платників, то вища внутрішня податкова конкуренція. Оподаткування не має обмежувати гарантії конституційних прав, зокрема, на життя і здоров'я, а також запобігати свободі утворення юридичних осіб чи примушувати до відмови від прав власності на майно.	Учасники податкових правовідносин знають, які об'єкти підлягають оподаткуванню. Встановлення належних податкових зобов'язань в індивідуальному порядку заборонено.	Співвідношення між граничними податковими зобов'язаннями платників (ставки або суми податку) щодо окремих об'єктів оподаткування.
Правова визначеність	Акти законодавства чітко визначають підстави і загальні правила обрахунку належних податкових зобов'язань, терміни та порядок їх виконання. Правила не надаються до змін зі зворотною силою або протягом фіскального року. Що складніше визначити, які саме загальні норми застосовуються, то вище імовірність порушень. Вплив цього критерію зростає у разі обмежень щодо розміру дефіциту Державного бюджету.	Учасники податкових правовідносин здатні передбачити суму належних податкових зобов'язань, терміни і порядок їх сплати (одержання). Встановлення сум податкових зобов'язань на підставі припущень заборонено.	Співвідношення між сумами належних і фактично виконаних податкових зобов'язань (зокрема, державні органи як учасники податкових правовідносин зобов'язані повертати належні податкові кредити).

<p>Прозорість</p>	<p>Публічний доступ до офіційних тлумачень норм законодавства про оподаткування і до розгляду суперечок судами. Що вище імовірність застосування різних норм в однакових ситуаціях, то вище імовірність порушень.</p>	<p>Учасники податкових правовідносин здатні визначити суму своїх фактичних зобов'язань у кожному правочині. Суди приймають рішення на користь платників податків, якщо норми законодавства неоднозначні.</p>	<p>Співвідношення сум фіскальних санкцій до сум належних податкових зобов'язань. Питома вага податкових зобов'язань, суперечки щодо яких розглядають суди.</p>
<p>Простота виконання</p>	<p>Мінімальні додаткові витрати, пов'язані із часом і порядком сплати та отримання належних податкових зобов'язань. Що вище додаткові витрати, то вище імовірність порушень. Додаткові витрати за будь-яких обставин не повинні перевищувати суму окремих податкових зобов'язань.</p>	<p>Учасники податкових правовідносин здатні належно виконати свої зобов'язання добровільно та в зручний спосіб. Державні органи витрачають лише необхідний мінімум ресурсів на одержання та адміністрування податків.</p>	<p>Співвідношення сум додаткових витрат платників податків (послуги банків, зв'язку, аудиторів тощо) і часу (в перерахунку на суму втраченого доходу) до сум належних податкових зобов'язань. Співвідношення витрат державних органів на податкове адміністрування до суми фактичних податкових доходів.</p>
<p>Нейтральність</p>	<p>Мінімальний вплив законодавства на рішення платників податків про участь чи неучасть у конкретних правочинах. Вибір застосування різних податків чи податкових режимів не перекладає всі додаткові ризики, витрати чи доходи на окремих платників податків чи на Державний бюджет.</p>	<p>Здатність забезпечувати міжнародну і внутрішню податкову конкурентну спроможність платників податків та стабільність податкових доходів Державного бюджету.</p>	<p>Співвідношення сум фактичних податкових зобов'язань у конкретних правочинах за умови застосування різних податків чи податкових режимів.</p>

В Україні реформування системи оподаткування в цілому та, зокрема, у сфері благодійної діяльності також має задовольняти певним додатковим критеріям, до яких, зокрема, належать:

- 1) адаптація до законодавства ЄС і вимог Світової організації торгівлі (СОТ) та Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР);
- 2) підвищення міжнародної податкової конкурентоспроможності України;
- 3) запобігання відмиванню коштів та ухиленню від оподаткування за допомогою благодійних організацій;
- 4) забезпечення конфіденційності інформації про податкові зобов'язання та ефективної електронної податкової звітності⁷.

Цілі реформування системи оподаткування у сфері благодійної діяльності

Проведення у період до 2018 року податкової реформи, яку передбачає чинна Стратегія, має такі задекларовані цілі:

- 1) побудова сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в ЄС;
- 2) забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі;
- 3) реалізація збалансованої бюджетної та соціальної політики на середньострокову перспективу.

У загальній частині Стратегії також зазначено, що відповідно до статті 1 Конституції України наша країна є соціальною правовою державою, податкова система якої повинна відповідати рівню фінансування суспільних благ та перерозподілу ВВП через податкову та бюджетну систему. Можливі різні тлумачення цього твердження, але такі цілі Стратегії, як реалізація збалансованої соціальної політики, фінансування суспільних благ і перерозподіл ВВП у рам-

⁷ Попри значні поліпшення у цій сфері, Україна залишається одним із світових лідерів щодо кількості робочих годин (1237), які необхідно витратити на річну податкову звітність. Це одна з причин, чому за показником "сплата податків" Україна посіла у 2009 році 180-е місце серед 181 країни, які брали участь у дослідженні Світового Банку Doing Business 2009 (див. http://uabooks.info/en/news/press_service/?pid=3279).

ках соціально орієнтованої економіки, мають пряме відношення до оподаткування благодійної діяльності.

На жаль, у чинній Стратегії немає прямих згадок про будь-які реформи у цій сфері, зокрема, щодо оподаткування благодійників та одержувачів благодійної допомоги. З певними застереженнями до запропонованих змін можна віднести надання податкових пільг фізичним особам виключно на підставі рівня їх сукупного річного доходу, а також скорочення податкових пільг для юридичних осіб та створення рівних умов оподаткування незалежно від організаційно-правової форми чи галузі.

Перше застереження стосується того, що запровадження знижених ставок податків, неоподаткованих мінімумів або податкових кредитів на підставі виключно номінального розміру доходів, як пропонує Стратегія, не враховує впливу інфляції. Адже що вище індекс інфляції, то більші суми податків, які належить сплатити громадянам незалежно від інших чинників⁸. Тому прив'язка зазначених пільг до певної бази, що періодично індексується (мінімальна зарплата, прожитковий мінімум тощо), виглядає, зрештою, сприятливішою для поліпшення добробуту громадян.

Друге застереження стосується забезпечення рівних умов оподаткування, яке має передбачати не лише однакові номінальні ставки. З точки зору ефективності витрат навіть цільові державні субсидії чи інші види допомоги – незалежно від первісних намірів – стимулюють платників податків до зростання витрат, які компенсуються такою допомогою. Принаймні субсидії не стимулюють скорочення витрат, скажімо, на енергоносії. Тому регулятивний ефект справляють тільки часткові субсидії (20-50% відповідних витрат). Натомість податкові кредити, за умовами яких відшкодування перевищує 100% суми сплачених податків, треба розглядати як прямі державні субсидії.

⁸ За даними Міжнародної фінансової корпорації у 2009 році індекс інфляції в Україні сягав 14,0% (у 2008 році – 22,3%; 9-е місце у світі) порівняно з середнім показником у країнах Центральної і Східної Європи – 4,3% та 6,7% відповідно (див. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2009/02/pdf/tables.pdf>). За відносної стабільності валютних курсів прив'язка неоподаткованих мінімумів та податкових кредитів до номінальних доходів у гривні додатково погіршить податкову конкурентоспроможність України.

Скорочення податкових пільг без подальших уточнень цілком імовірно може призвести також до серйозних негативних наслідків для благодійної діяльності. По-перше, якщо реформа обмежиться скасуванням пільг з оподаткування благодійних організацій як уже згаданого доходу від операцій особливого виду, без запровадження податкових стимулів для їх донорів, це уріже ресурсну базу благодійності, і збалансування витрат на державну соціальну допомогу стане, зрештою, вкрай складним. Фінансувати ж соціальні витрати коштом державних боргів – прямий шлях до дефолту чи навіть банкрутства держави. Саме тому країни ЄС, попри проблему бюджетних дефіцитів, не скоротили у 2008-2010 роках пільги для благодійників. По-друге, механічне застосування принципу оподаткування благодійної допомоги фізичним особам залежно лише від рівня їх доходу не враховує дуже важливих відмінностей та особливих потреб одержувачів благодійної допомоги. Зокрема, це стосується витрат на лікування та на подолання наслідків стихійних лих чи техногенних катастроф.

Нарешті, запропоноване у Стратегії включення до бази податку на додану вартість (ПДВ) будь-яких споживчих витрат – і можливе підвищення стандартної ставки цього податку до 22-25% з відповідним підвищенням цін на товари і послуги – матиме найбільш негативні наслідки саме для громадян з відносно низькими доходами.

З огляду на запропоновані вище критерії оцінки системи оподаткування загальні цілі реформування стосовно благодійної діяльності, на нашу думку, повинні включати:

- 1) формування єдиної державної політики підтримки благодійної діяльності, зокрема, стосовно її оподаткування;
- 2) скорочення податкового конфлікту інтересів у сфері благодійної діяльності;
- 3) визначення розміру звільненої від оподаткування благодійної допомоги, пропорційно до державних соціальних стандартів та ризиків, пов'язаних з життям і здоров'ям набувачів благодійної допомоги;
- 4) застосування прозорих та ефективних податкових стимулів для благодійної діяльності.

ГЛАВА 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

З точки зору запропонованих критеріїв оцінки системи оподаткування основними елементами її можливого реформування є зміни податкової бази, граничних ставок оподаткування, а також строків та порядку сплати податку.

Дотепер зміни системи оподаткування в Україні та Російській Федерації мали чимало спільних рис, що пояснюється подібністю правових систем та адміністративної практики цих країн. Особливо помітно це виявилось в запровадженні єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб. Проте необхідно зважати на те, що близько 25% доходів бюджету РФ отримує від **податків на експорт та експортних мит**, зокрема, на енергоносії; їх частка лише дещо менша доходів від ПДВ. Наявність таких доходів, як "подушки безпеки" бюджету, дозволяє РФ утримувати відносно низькі ставки податку на доходи фізичних осіб і прибуток підприємств, внутрішніх акцизних зборів, а також надавати численні галузеві і регіональні пільги (див. Таблицю 5). Отже, після вступу України до СОТ і переходу на світові ціни на імпорт енергоносіїв подібна фіскальна політика – одночасне збереження і податкових пільг, і відносно низьких граничних ставок податків – стає малоймовірною.

Майже всі податкові реформи у країнах ЄС передбачають **розширення податкової бази, скорочення ставок прямих податків і відносне збільшення частки непрямих та "екологічних" податків**. Саме такий підхід відповідає зазначеним у Главі 2 принципам податкової політики та дозволяє стабілізувати суму податкових доходів бюджету. Слід зазначити, що станом на січень 2010 року жодна з 27 країн ЄС не підвищила ставки податку на прибуток підприємств на постійній основі. Тимчасові "антикризові" додаткові внески запроваджено у Бельгії та Німеччині, натомість скоротили ставку податку на прибуток Греція, Естонія і Чехія (на 1%) та Швеція (на 1,7%) порівняно з 2008 роком. Водночас, принаймні сім країн ЄС підвищили ставки ПДВ у 2009-2010 роках.

Середня ставка податку на прибуток в країнах ЄС – 23,2%, що де-що менше номінальної ставки в Україні (25%); середня ставка ПДВ в ЄС (19,8%) також дуже близька до стандартної ставки в Україні (20%)⁹. Отже, просте підвищення ставок податків обмежить міжнародну конкурентну спроможність України, яка й так є невисокою – 82-е місце у загальному рейтингу Світового банку у 2009 році (72-е у 2008 році), а за умовами оподаткування – навіть 123-е місце. В рейтингу визнано, що після політичної нестабільності та корупції саме умови оподаткування є чинником, що найбільше гальмує економічний розвиток України¹⁰.

Цілком логічно, що у випадку, коли частка податків у ВВП та ставки на основні податки в Україні практично дорівнюють середнім показникам ЄС, то й податкові пільги та податкові кредити у сфері благодійної діяльності мали би наближатися до цих показників.

Але зміни, які передбачають **звуження податкової бази – незалежно від підвищення або зниження ставок окремих податків** – навряд чи забезпечать зростання податкових доходів. Тому збільшення чинних податкових пільг мало прийнятне для України, насамперед, з політичних причин, через ризик подальшого зростання бюджетного дефіциту без надійних джерел його покриття. Крім того, звуження податкової бази навряд чи відповідатиме критеріям нейтральності та заборони дискримінації.

На нашу думку, **"нульова" модель** податкової реформи – тобто проста кодифікація за умови збереження, в цілому, чинної податкової бази та ставок окремих податків – також призведе до звуження податкової бази і скорочення податкових доходів, бодай менш швидко та очевидно, ніж у разі звуження податкової бази. Це означатиме в найближчій перспективі також зростання потреб суспільства в благодійній допомозі без надання податкових стимулів для благодійників.

Розширення податкової бази за одночасного підвищення ефективних ставок окремих податків після вступу до СОТ призведе до надмірної міжнародної податкової конкуренції та впливу капіта-

⁹ Падение ставки налога на прибыль в ЕС остановилось (див. <http://www.tax-pravo.ru/news/taxpravo/article21700801256545793811126900490338>).

¹⁰ The Ukraine Competitiveness Report 2008 (www.welforum.org).

лу в інші країни. Адже ставки податків та загальна частка податків у ВВП в Україні, як зазначено вище, одні з найвищих у світі. Це означатиме, що зростання податкових доходів буде можливе тільки у перші два-три роки, після чого вони знову зменшаться або в найкращому випадку стабілізуються.

Проміжна модель, до яких, очевидно, тяжіє Стратегія, а саме – **збереження податкової бази за умови підвищення ставок окремих податків**, може зменшити фактичні податкові доходи, залежно від змін економічної ситуації та суб'єктивних чинників. Показово, що необхідність підвищення ставок (зокрема, податку на прибуток підприємств) обґрунтовується в Стратегії посиленням на досвід Литви – єдиної країни ЄС, яка у 2009 році підвищила ставки податку на прибуток з 15% до 20%, – але без згадки про те, що Литва повернулася до попередньої, нижчої ставки уже з січня 2010 року.

Ще одна проміжна модель, що активно обговорюється після президентських виборів 2010 року і може стати домінуючою у період до наступних парламентських виборів, передбачає **розширення податкової бази за умови збереження ставок основних податків**. **Зниження ставок за незмінної податкової бази** також дозволило би вивести з "тіні" значну частку доходів і протягом двох-трьох років значно підвищити податкові доходи, про що свідчить недавній досвід податкових реформ у таких країнах, як Єгипет та Грузія, що відрізнялися значним обсягом "тіньової" економіки.

Втім, не менш красномовними є й фактичні зміни податкових доходів бюджету України у 2007-2009 роках. Номінальні доходи від прямих податків зростали значно повільніше, ніж неподаткові доходи та, особливо, непрямі податки. Показники, наведені в таблиці нижче за даними звітів Державного казначейства України про фактичне виконання зведеного бюджету, свідчать, що питома вага основних непрямих податків (на додану вартість, акцизні збори і мито) дійсно зростає – з 49,3% податкових доходів у 2007 році до 54,1% у 2009-му. Причому за умов фінансової кризи це зростання відбувається попри значне скорочення імпорту, а отже, і зменшення сплачених сум ввізного мита і ПДВ на імпортні товари.

Таблиця 1. Динаміка питомої ваги окремих основних податків у доходах зведеного бюджету України

Вид доходів бюджету України	2007 рік	2008 рік	2009 рік (факт)	2009 рік (план)
<i>Загальна сума доходів, млн грн</i>	219 939,1	297 844,6	288 579,6	
<i>Податкові доходи</i>	161 264,2 (73,32%)	227 164,8 (76,27%)	208 073,2 (72,10%)	
<i>Податок з доходів фізичних осіб</i>	34 782,1 (15,81%)	45 895,8 (15,41%)	44 485,3 (15,42%)	
<i>Податок на прибуток підприємств</i>	34 407,2 (15,64%)	47 856,8 (16,07%)	33 048,0 (11,45%)	41 936,1
<i>ПДВ</i>	59 382,8 (27,00%)	92 082,6 (30,92%)	84 596,7 (29,31%)	94 839,6
<i>Акцизні збори</i>	10 567,7 (4,80%)	12 783,1 (4,29%)	21 624,5 (7,49%)	23 841,1
<i>Мито</i>	9 588,9 (4,36%)	11 932,8 (4,01%)	6 328,8 (2,19%)	10 677,6

Як видно, частка податку на прибуток підприємств скоротилася би значно більше без застосування авансових платежів та фіскальних санкцій. У 2009 році прибуток підприємств України (крім малих і сільськогосподарських) становив 91 млрд грн порівняно зі 193 млрд грн у 2008 році. Отже, сума доходу від податку на прибуток за ставки 25% мала би становити не більше 23 млрд грн, або тільки 8% доходів бюджету. Натомість, сплата 33 млрд грн як податку на прибуток підприємств означає, що ефективна ставка цього податку в Україні у 2009 році сягнула приблизно **36,3%**, що є одним із найвищих у світі показників.

Втім, сума задекларованих збитків підприємств зросла до 106,6 млрд грн; 45,5% підприємств в Україні виявилися збитковими. Це матиме, як буде показано далі, вкрай негативні наслідки для благодійної діяльності у найближчі кілька років за збереження чинної системи оподаткування та, зокрема, неефективних податкових кредитів для благодійників – юридичних осіб.

Розглянуті в Главі 1 середньострокові об'єктивні тенденції обмежують ефективну податкову реформу в Україні чотирма головними напрямками:

- 1) збереження податкової бази та підвищення ставок окремих податків – короткострокове збільшення бюджетних доходів на 1-2 роки та їх подальше зменшення;
- 2) розширення податкової бази та альтернативні ставки/режими окремих податків – стабілізація бюджетних доходів;
- 3) збереження податкової бази та зниження ставок окремих податків – збільшення бюджетних доходів у перспективі 3-5 років;
- 4) розширення податкової бази та зниження ставок окремих податків – стабілізація та збільшення бюджетних доходів у перспективі 1-2 років.

Розширення податкової бази

можна визнати пріоритетом реформування системи оподаткування з точки зору запропонованих вище критеріїв її оцінки та ризиків щодо змін податкових доходів в Україні. Тому обмеження чи скасування податкових пільг є доконечним. Однак слід наголосити, що ця проблема має два аспекти, які потребують різних підходів. Галузеві та індивідуальні пільги і преференції, очевидно, потребують поступового скасування, що відповідатиме міжнародним зобов'язанням України. Втім, стосовно оподаткування доходу від операцій особливого виду – діяльності, яка, по суті, не є підприємницькою, в тому числі доходів благодійних організацій – необхідно застосувати чіткі загальні критерії.

Зниження ставок окремих податків відбувалося в усіх країнах ЄС у 1999-2007 роках, і в деяких державах подальше скорочення заплановано і на 2010-2014 роки. Проте зменшення ставок не можна вважати універсальним засобом реформування податкової системи. Після досягнення ставками податків певного мінімального рівня, що не покриває "захищені" державні витрати, тобто які не надаються до скорочення, зростають суми державного боргу, а також частка податкових доходів бюджету, яка спрямовується на погашення цього боргу. У свою чергу, надмірна заборгованість обмежує доступ до нових кредитів, а отже, вимагає підвищення ефективних ставок податків: прикладом цього саме є країни Балтії, Гре-

З точки зору зростання ресурсної бази для благодійної діяльності та, водночас, стабілізації або скорочення потреби у благодійній допомозі найперспективнішим напрямом слід визнати розширення податкової бази та комбінацію знижених/альтернативних ефективних ставок окремих податків.

ція та Ірландія, в яких показники боргів на душу населення найвищі в Європі.

Протягом найближчих 3-5 років в Україні можна прогнозувати такі зміни щодо ставок: ставки акцизних зборів, надто на алкогольні напої і тютюнові вироби, істотно зростатимуть; ставки ввізного мита скорочуватимуться; ставки ПДВ і на прибуток підприємств не зазнають істотних змін; номінальна ставка податку на доходи фізичних осіб буде поступово наближатися до ставки податку на прибуток підприємств, як і пропонує чинна Стратегія, – наразі ця ставка є однією з найнижчих серед європейських країн, але не сприяє "детінізації" доходів громадян.

Треба пам'ятати, що найважливішою проблемою для платників податків є не стільки номінальні ставки податків як такі, скільки правова невизначеність у цій сфері. Однією з нагальних змін має стати ускладнення процедури внесення змін до законів про оподаткування, особливо заборона змін, які мають зворотну силу, щодо підвищення ставок, розширення податкової бази чи скорочення періодів сплати податків. Для оцінки міжнародної податкової конкуренції необхідно також зважати на рівень безпеки, регуляторної політики та корупції, що впливають на ефективні ставки оподаткування.

Окрім розширення податкової бази, необхідні гнучкі процедури перерозподілу податкового навантаження задля забезпечення нейтральності, простоти виконання та усунення дискримінації платників податків. Найбільш ефективні для цього **альтернативні режими оподаткування чи ставки**, які встановлюються залежно від розміру доходу чи іншої податкової бази,

Пропоновані основні методи реформування системи оподаткування в Україні, зокрема, включають:

- скорочення кількості податків;
- розширення податкової бази та скорочення пільг щодо окремих податків;
- запровадження або збільшення неоподаткованого мінімуму для всіх платників податків;
- поєднання фіскальних функцій ставок податків та облікової ставки Національного банку України (НБУ) стосовно доходів від непідприємницької діяльності (з серпня 2009 року облікову ставку НБУ було знижено до 10,25% на рік).

наприклад, знижені ставки податку на окремі види діяльності чи суми доходу, а також можливість застосування спрощеної системи оподаткування.

Скорочення кількості податків

Станом на січень 2010 року Закон України "Про систему оподаткування" містить положення про 25 чинних видів загальнодержавних та 14 місцевих податків і зборів. З урахуванням згаданого у цьому законі податку на нерухоме майно, щодо запровадження якого наразі точаться дискусії, в Україні можливе стягнення 40 податків і зборів. Чинна бюджетна класифікація України додає до податкових надходжень також єдиний податок, плату за державні ліцензії і сертифікати, державну реєстрацію, консульські дії тощо.

Треба зазначити також, що бюджетна класифікація значно відрізняється від системи національних рахунків ОЕСР та МВФ, які визначають критерії податкових доходів, що дозволяють міжнародні порівняння відповідних даних. Тому оцінки кількості податків, що стягуються в Україні, можуть відрізнитися через застосування різних методологій чи критеріїв: так, у рейтингу DoingBusiness зазначено, що в Україні діють навіть 99 податків і зборів.

Крім того, деякі збори податкового характеру не включено ні до закону "Про систему оподаткування", ні до бюджетної класифікації, але вони наявні в системі національних рахунків ОЕСР та МВФ (докладніше їх описано в Спеціальній частині).

Станом на січень 2010 року благодійні організації в Україні можуть бути платниками щонайменше 15 загальнодержавних та восьми місцевих податків та зборів, а також чотирьох зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, зазначених нижче в Таблиці 2. Це негативно впливає на формування і використання їх активів, ускладнює їх звітність та потребує значних витрат на бухгалтерські та юридичні послуги у разі суперечок з контрольними органами та піддає ризику стягнення численних фіскальних штрафів державними органами.

Таблиця 2. Законодавчі акти України про окремі види податкових доходів, що впливають на благодійну діяльність

Вид податкових доходів	Законодавчі акти України, що регулюють окремі види податкових доходів	Вплив на благодійну діяльність
Податок з доходів фізичних осіб	Закони "Про податок з доходів фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року; "Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів" № 320/94 від 22.12.1994 року; Декрет КМУ "Про прибутковий податок з громадян" № 13-92 від 26.12.1992 року (чинний розділ IV)	Розмір благодійної допомоги, що звільняється від оподаткування; оподаткування дарунків і спадщин; розмір податкової соціальної пільги; податкові кредити для благодійників – фізичних осіб.
Податок на прибуток підприємств	Закон "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334 від 28.12.1994 року.	Податкові пільги для благодійних та інших неприбуткових організацій; оподаткування доходу від неосновної діяльності благодійних організацій; податкові пільги для благодійників-підприємств.
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Закони "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" № 1963 від 11.12.1991 року; "Про джерела фінансування дорожнього господарства України" № 1562 від 18.09.1991 року; Постанова КМУ "Про затвердження Правил державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх марок, типів і моделей, причепів, напівпричепів та мотоколясок" № 1388 від 07.09.1998 року.	Плата за реєстрацію транспортних засобів, які належать благодійним організаціям або передаються благодійниками іншим особам.
Податок на нерухоме майно	Спеціальний закон не ухвалено. Закон "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" № 1952 від 01.07.2004 року.	Посвідчення прав власності, застави, оренди та іншого користування нерухомим майном у сфері благодійної діяльності.

Плата за землю	Закон "Про плату за землю" № 2535 від 03.07.1992 року.	Податкові пільги для благодійних та інших неприбуткових організацій.
ПДВ	Закон "Про податок на додану вартість" № 168 від 03.04.1997 року.	Оподаткування пожертв в іншій формі, ніж кошти; оподаткування основної діяльності благодійних організацій.
Акцизні збори	Закони "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)" № 313/96 від 11.07.1996 року; "Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них" № 216/96 від 24.05.1996 року; "Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби" № 30/96 від 06.02.1996 року; "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої" № 178/96 від 07.05.1996 року; "Про гуманітарну допомогу" № 1199 від 22.10.1999 року; Декрет КМУ "Про акцизний збір" №18-92 від 26.12.1992 року.	Оподаткування транспортних засобів, які одержують благодійні організації та інші набувачі гуманітарної допомоги.
Ввізне мито	Закони "Про Єдиний митний тариф" № 2097 від 05.02.1992 року; "Про гуманітарну допомогу" № 1199 від 22.10.1999 року; Постанова КМУ "Про порядок митного оформлення гуманітарної допомоги" № 544 від 22.03.2000 року.	Оподаткування гуманітарної допомоги.
Плата за патентування деяких видів підприємницької діяльності	Закон "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" № 98/96 від 23.03.1996 року.	Оподаткування діяльності підприємств, засновниками яких є благодійні організації.
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	Закон "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" № 1775 від 01.06.2000 року, а також законодавчі акти, зазначені у статті 2 цього закону.	Оподаткування діяльності благодійників або підприємств, засновниками яких є благодійні організації.

Державне мито	Декрет КМУ "Про державне мито" № 7-93 від 21.01.1993 року.	Оплата нотаріальних дій, позовних заяв до суду та господарського суду; посвідчення договорів про відчуження нерухомого майна, транспортних засобів та інших договорів, що потребують оцінки.
Консульські збори	Указ Президента України № 127/94 від 02.04.1994 року "Про Консульський статут України" Декрет КМУ "Про державне мито" № 7-93 від 21.01.1993 року. Наказ МЗС "Щодо затвердження Положення про консульський збір України" № 222 від 13.12.2005 року.	Оплата консульських дій.
Виконавчий збір	Закон "Про виконавче провадження" № 606 від 21.04.1999 р.	Оплата виконавчих дій у сфері благодійної діяльності.
Місцеві податки і збори	Закон "Про рекламу" № 270/96 від 03.07.1996 року; Декрет КМУ "Про місцеві податки і збори" № 56-93 від 20.05.1993 року.	Податок на рекламу; комунальний податок; збір за припаркування автотранспорту; курортний збір; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно- і телезйомок; збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей.
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	Указ Президента України №727/98 від 27.07.1998 року "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва".	Оподаткування благодійників та підприємств, засновниками яких є благодійні організації.
Гастрольний збір	Закон "Про гастрольні заходи в Україні" № 1115 від 10.07.2003 року.	Додаткові витрати на заходи у сфері культури та освіти.
Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон	Закон "Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України" № 1212 від 04.11.1999 року.	Надання та одержання гуманітарної допомоги.

<p>Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування</p>	<p>Закон "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" № 400/97 від 26.06.1997 року.</p>	<p>Оплата праці працівників благодійних організацій. Збори за послуги стільникового зв'язку; за купівлю-продаж іноземної валюти; за купівлю-продаж нерухомого майна; за відчуження легкових автомобілів.</p>
---	--	--

Чинна Стратегія передбачає виключення з переліку податків, зокрема, платежів неподаткового характеру (державне мито, судовий збір, єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон) та зборів, які уже не стягуються (гербовий збір, збори до Державного інноваційного фонду і Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи). Пропонується скасувати збір за проведення гастрольних заходів, а також усі місцеві податки і збори, за винятком податку на рекламу та курортного (туристичного) збору.

Ці пропозиції можна оцінити як цілком слухні для розвитку благодійної діяльності та благодійних організацій, які не платили би, скажімо, додаткові податки на своїх працівників (комунальний податок) або на доходи від виставок, концертів (гастрольний збір), благодійних аукціонів тощо. Але реальна законодавча та адміністративна практика в Україні розвивається у протилежному напрямі, що стосується також окремих податків і зборів, які прямо впливають на благодійну діяльність.

Ухвалений в першому читанні законопроект про місцеві податки і збори не набрав чинності; так, інформація про благодійні заходи розглядається як комерційна реклама. З 2010 року спадкоємці інвалідів, які отримали легкові автомобілі як гуманітарну допомогу, всупереч закону "Про податок з доходів фізичних осіб" будуть зобов'язані сплачувати всі податки і збори, які підлягають сплаті при імпорті автомобілів (акцизи, мита, ПДВ), на загальних засадах. У листопаді 2009 року замість скасованого раніше збору до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи було впроваджено новий **збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, що проживає в зоні спостереження**, – в розмірі 1% вартості електрики, що реалізують атомні електростанції, без урахування ПДВ. З 2011 року буде стягуватися спеціальний збір на розвиток

кінематографії. Все це свідчить про те, що кількість податків в Україні не зменшується, а навпаки, зростає.

Втім, навіть за скасування зазначених у Стратегії податків і зборів в Україні надалі стягуватимуть принаймні 25 податків, до яких планується додати податок на нерухоме майно та екологічний податок. Треба зазначити, що кількість податків в Україні є надмірною з точки зору міжнародної податкової конкуренції: наприклад, у податкових кодексах Вірменії та Грузії передбачено, відповідно, лише шість та сім видів податків. Дванадцять податків, із них шість місцевих, стягуються в Узбекистані. У Німеччині, система оподаткування якої вважається однією з найскладніших у ЄС, стягуються 15 податків. У Російській Федерації – 12 федеральних і п'ять місцевих податків. Навіть Білорусь запровадила 17 державних і чотири місцевих податки, тобто значно менше, ніж в Україні.

Достатньо проблематичним залишається також розподіл податків за територіальною ознакою. В різних дослідженнях часто зазначається, що органи місцевого самоврядування в Україні практично не мають незалежних джерел доходів, що надзвичайно обмежує їх спроможність підтримувати благодійні організації та благодійну діяльність у цілому. Так, у 2008 році місцеві податки забезпечили тільки 0,6% доходів місцевих бюджетів. Тому з огляду на розподіл за рівнями бюджетів скорочений перелік податків має включати, крім п'яти зазначених вище основних податків, принаймні два місцеві податки з доволі широкою і стабільною базою.

Запровадження неоподаткованих мінімумів для всіх платників податків

Для благодійної діяльності, напевно, найбільше значення має прожитковий мінімум для платників податку з доходів фізичних осіб – його розмір, що звільнено від оподаткування, зрештою, визначає зобов'язання благодійних організацій та інших благодійників як податкових агентів одержувачів благодійної допомоги. Наразі цей розмір встановлено у законі в дуже складний спосіб, що потребує попереднього з'ясування розміру і джерел доходів набувача благодійної допомоги. Сума власне благодійної допомоги, що звільняється від оподаткування, на порядок поступається показникам східноєвропейських країн – членів ЄС (див. Главу 5).

Доволі важливим є також підвищення неоподаткованого мінімуму для платників ПДВ: чинний розмір такого мінімуму в розмірі 300 тис. грн було встановлено ще в 1997 році; ця сума менша 30 тис. євро за обмінним курсом НБУ у січні 2010 року. Втім, у країнах – членах ЄС цей мінімум, як правило, значно більший та сягає 50 тис. євро у Румунії або навіть близько 90 тис. євро у Великій Британії. Разом з іншими чинниками підвищення неоподаткованого мінімуму для платників ПДВ сприятиме розвитку малого бізнесу та переважної більшості благодійних організацій, доходи яких не перевищують розміру такого мінімуму.

Менш звичним для України є застосування подібного мінімуму щодо податку на прибуток підприємств. Адже саме це, як показує досвід спрощеної системи оподаткування, стимулює розвиток малого бізнесу, а отже, зайнятість населення. Так, у Великій Британії та Нідерландах знижені ставки податку на прибуток запроваджено, відповідно, для перших 350 тис. та 100 тис. євро прибутку. Випадково чи ні, але саме в цих країнах підприємства надають найбільшу в ЄС фінансову підтримку благодійній діяльності¹¹. Так само частка платників єдиного податку в благодійних внесках, за свідченнями благодійних організацій України, є відносно великою.

Поєднання фіскальних функцій ставок податків та облікової ставки НБУ

Узгодження податково-бюджетної і грошово-кредитної політики визначено у Стратегії як одну з основних передумов ефективного реформування податкової системи. Надалі це твердження в Стратегії не конкретизується, хоча подібний підхід широко використовують у розвинених країнах. Так, визначення податкової бази для окремих податків з урахуванням офіційної облікової або кредитної ставки дозволяє значно швидше і гнучкіше реагувати на зміни умов доступу до капіталу, ніж шляхом внесення змін до законів про оподаткування. Найефективніше поєднання цих функцій досягається стосовно доходів від непідприємницької діяльності, щодо

¹¹ International comparisons of charitable giving : November 2006. CAF Briefing paper. <http://www.cafonline.org/pdf/International%20Comparisons%20of%20Charitable%20Giving.pdf>.

яких часто вживають терміни "пасивні доходи", "інвестиційні доходи" чи "приріст капіталу".

До таких доходів, насамперед, належать доходи від процентів, дивідендів, роялті, страхування, оренди та курсових різниць, які становлять дуже важливу частку доходів благодійних організацій. Крім того, ці доходи надзвичайно важливі для формування ендавментів – коштів або цінних паперів, пасивні доходи від яких витрачаються на фінансування благодійної діяльності¹². Саме наявність таких ендавментів, як показує практика розвинених країн, дозволяє стабілізувати фінансування благодійної діяльності у разі стрімкого скорочення ресурсів для благодійних внесків, з яким останніми роками стикається більшість благодійників в Україні.

ГЛАВА 4. ПОДАТКОВІ ДОХОДИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА БЛАГОДІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ

Як зазначено вище, благодійники та, зокрема, благодійні організації в Україні можуть бути платниками кількадесяти податків та інших платежів податкового характеру. Вплив цих податків на благодійну діяльність неоднаковий і не завжди очевидний для її учасників. Тому для комплексного реформування системи оподаткування благодійної діяльності необхідно уточнити, які саме податки належать до цієї системи та як саме вони впливають на благодійну діяльність.

Закон України "Про систему оподаткування" та чинна бюджетна класифікація містять розбіжні і не завжди обґрунтовані переліки податкових доходів, тому найбільш придатною для цих цілей, на нашу думку, є Методологія оцінки податкових доходів¹³, яку застосовують ОЕСР та МВФ. Ця Методологія має велике значення для реформи оподаткування в Україні, надто з огляду на зростання заборгованості держави перед МВФ та на потребу оцінки перспек-

¹² Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року, п. 9.7.5.

¹³ The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, 2004.

тив його погашення коштом податкових доходів. Вона придатна для оцінки пропозицій щодо запровадження чи скасування окремих податків, у тому числі тих, які не згадано в законодавстві України, а також для забезпечення надійності порівняльних оцінок міжнародної податкової конкурентоспроможності України. Останнє має значення як для розвитку благодійної діяльності, так і для змін соціально-економічної ситуації в цілому.

Класифікація податкових доходів у цій Методології ґрунтується на визначенні податку як обов'язкового платежу державному органу, який не надає платнику права на одержання індивідуально визначеної послуги чи іншого блага пропорційно до суми такого платежу. Державні органи – це органи місцевого самоврядування, фонди обов'язкового страхування, а також підпорядковані їм агентства та служби.

Доходи державних та комунальних підприємств, крім фіскальних монополій, до податкових доходів не належать. При цьому податкові доходи від **фіскальних монополій** не включають доходи державних фінансових установ; з їх складу виключено також прибуток державних підприємств у сфері транспорту та зв'язку, які не конкурують з приватним сектором. Це означає, що перевищення доходів НБУ над його витратами, а також дивіденди деяких державних підприємств (пошти, залізниці тощо) не повинні включатися до складу податкових доходів – ця сума у 2009 році становила близько 15 млрд грн.

До податкових доходів включаються також суми державних зборів, які задовольняють бодай одну з таких вимог: 1) вартість надання послуги значно менша за розмір збору; 2) платник збору не набуває індивідуально визначеного блага; 3) державні органи не надають певної послуги в обмін на суму збору (наприклад, дозволи на полювання без надання конкретної ділянки для полювання); 4) певна послуга надається державними органами третім особам незалежно від сплати збору. Тому частину доходів від послуг державних підприємств, очевидно, варто включити до податкових доходів бюджету, хоча чинна бюджетна класифікація України відносить майже всі подібні збори за послуги до неподаткових доходів (16,5 млрд грн у 2009 році).

Доходи від **штрафів та інших санкцій**, пов'язаних з податковими правовідносинами, належать до податкових доходів.

Неподаткові доходи, як правило, охоплюють: судові збори; портові збори; плату за права водія; плату за видачу паспортів; державне мито за особисті папери та права; збори за теле- та радіоприймачі. Це означає, наприклад, що консульські збори та плату за ліцензії, передбачену законом "Про ліцензування певних видів господарської діяльності", треба розглядати як неподаткові доходи; натомість державне мито за відчуження нерухомого майна чи транспортних засобів має всі ознаки податку, чого не змінить формальне виключення всіх видів державного мита з переліку податкових доходів, яке пропонує чинна Стратегія.

Крім того, доходи від **оренди або ренти** державного майна (як-от видобуток газу чи нафти) також включаються до неподаткових доходів на підставі зазначеної Методології. Водночас, цільові надбавки до тарифу на природний газ, електрику та теплову енергію є акцизами і повинні включатися до податкових доходів. До останніх належить також плата за реєстрацію транспортних засобів.

Податкові кредити поділяються на такі, що не перевищують належних сум податкових зобов'язань, і такі, за яких держава може повертати платнику податку більші суми, ніж він мав сплатити. В податкових кредитах, своєю чергою, виділено "податкові витрати" на скорочення податкових зобов'язань і "трансферти", тобто повернені з бюджету суми, що перевищують податкові зобов'язання платника. Розмір податкових доходів бюджету згідно з цією методологією зменшується на суму податкових витрат, але не трансфертів.

Методологія також передбачає, що податкові партнерства оподатковуються незалежно від особистих доходів їхніх учасників. Такими партнерствами у більшості країн визнають бізнес-компанії (як-от командитні чи повні товариства) та учасників спільної діяльності, а в деяких країнах до податкових партнерств належать і подружжя; особливо помітний вплив це справляє на оподаткування доходів у країнах з прогресивними ставками податків.

Класифікація ОЕСР податкових доходів включає шість основних груп: податки на доходи, прибуток та приріст капіталу; внески на обов'язкове соціальне страхування; податки на оплату праці та робочу силу; податки на майно; податки на товари та послуги; інші податки (у тому числі на витрати). Докладніше цю класифікацію описано в Таблиці 3, поданій нижче.

**Таблиця 3. Класифікація податків
Організації з економічної співпраці та розвитку (ОЕСР)**

№ коду	Вид податкових доходів	Аналогічні види податкових доходів в Україні
1000	Податки на доходи, прибуток та приріст капіталу	
1110	<i>Податок на доходи фізичних осіб або домогосподарств</i>	Податок з доходів фізичних осіб (доходи подружжя або інших осіб, які спільно проживають та/або ведуть спільне господарство, в Україні оподатковуються окремо).
1120	<i>Податок на приріст капіталу фізичних осіб</i>	Податок з доходів фізичних осіб.
1130	<i>Податки на лотереї та інші виграші фізичних осіб</i>	Податок з доходів фізичних осіб.
1210	<i>Податок на доходи або прибуток юридичних осіб</i>	Податок на прибуток підприємств.
1220	<i>Податок на приріст капіталу юридичних осіб</i>	Податок на прибуток підприємств.
2000	Внески на обов'язкове соціальне страхування	
2100	<i>Внески працівників на обов'язкове соціальне страхування</i>	Збори на обов'язкове державне соціальне страхування: - від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності; - у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням; - від безробіття.
2200	<i>Внески роботодавців на обов'язкове соціальне страхування</i>	
2300	<i>Внески самозайнятих осіб і безробітних на обов'язкове соціальне страхування</i>	
3000	Податки на оплату праці та робочу силу	Комунальний податок.
4000	Податки на майно	
4100	<i>Періодичні податки на нерухоме майно</i>	Плата за землю (податок на нерухоме майно наразі в Україні не запроваджено).

4200	Періодичні податки на чисту вартість майна	-
4300	Податки на спадщини і подарунки	Податок з доходів фізичних осіб.
4400	Податки на операції з фінансовими активами	Додаткові збори на обов'язкове пенсійне страхування.
4500	Неперіодичні податки на майно	Додаткові збори на обов'язкове пенсійне страхування на придбання нерухомого майна та відчуження легкових автомобілів.
4600	Періодичні податки на предмети розкоші	-
5000	Податки на товари і послуги	
5100	Податки на виробництво, продаж або безплатну передачу товарів і послуг	
5111	Податок на додану вартість	Податок на додану вартість.
5112	Податок на продажі	-
5113	Інші загальні податки на поставку товарів	-
5120	Податки на окремі види товарів і послуг	
5121	Акцизні збори (в тому числі на електрику, газ та теплову енергію)	Акцизні збори; цільові надбавки до чинних тарифів.
5122	Фіскальні монополії	-
5123	Ввізні мита	Ввізні мита.
5124	Експортні мита	Вивізні мита.
5125	Податок на інвестиційні товари (в т.ч. обладнання)	Включає амортизаційні відрахування.
5126	Податки на окремі види послуг	Податок на прибуток підприємств (страхова діяльність, банківська діяльність, фрахт тощо); податок на рекламу; гастрольний збір; збір за проведення місцевих аукціонів та конкурсних продажів.
5127	Інші податки на зовнішньоекономічну діяльність	Податок на прибуток підприємств (доходи від курсових різниць); додатковий збір на обов'язкове пенсійне страхування з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню.
5128	Інші податки на окремі види товарів та послуг	Державне мито за посвідчення договорів про відчуження транспортних засобів.
5200	Податки на використання товарів чи дозволу на ведення певних видів діяльності	

5210	<i>Податки на транспортні засоби</i>	Податок на власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.
5220	<i>Інші неперіодичні податки</i>	Плата за ліцензії, дозволи на розміщення об'єктів торгівлі та послуг, ринковий збір, патенти на окремі види діяльності.
6000	Інші податки	Гербовий збір (не стягується); окремі види державного мита.

При застосуванні класифікації податкових доходів ОЕСР важливо зважати на такі особливості. Податки на доходи, на прибуток або на приріст капіталу можуть включати також податок на дохід від майна, крім нерухомого, на підставі оціночної або нормативної вартості такого майна (наприклад, цінних паперів чи основних фондів підприємств). Податки на оплату праці та робочу силу, крім внесків на обов'язкове соціальне страхування, не надають платникам права на пенсії та інші соціальні виплати. Податки на майно можуть включати вартість такого майна за вирахуванням суми заборгованості або також включати вартість поліпшення такого майна. Ввізні мита включають будь-які надбавки, що застосовуються винятково до імпортованих товарів чи послуг. Інші податки на зовнішньоекономічну діяльність включають також експортні та імпорتنі монополії держави. Податки на витрати, в разі їх запровадження, відносять до категорії "інші податки".

СПЕЦІАЛЬНА ЧАСТИНА

ГЛАВА 5. ПОДАТКИ НА ДОХОДИ, ПРИБУТОК ТА ПРИРІСТ КАПІТАЛУ

1110 Податок на доходи фізичних осіб

Для благодійної діяльності реформування податку на доходи фізичних осіб має ключове значення, оскільки кінцевим набувачем благодійної допомоги є фізична особа.

Чинна стандартна ставка цього податку в Україні – 15% – є однією з найнижчих у Європі. Крім того, деякі види доходів, як-от проценти, спадщини, дарування та деякі інші, оподатковують навіть за нижчими ставками (1-5%). Подібну ситуацію можна було б оцінити як сприятливу для благодійної діяльності, але існує кілька серйозних проблем, які потребують нагального законодавчого розв'язання.

Сума благодійної допомоги, звільнена від податку з доходів фізичних осіб

Напевно, найбільш складним у податкових законах України є регулювання розміру **благодійної допомоги**, яка не включається до сукупного оподаткованого доходу громадян. У чинному законі діють, по суті, лише перехресні посилання, які тлумачаться податковими роз'ясненнями, що суперечить критерію правової визначеності. Отже, протягом 2009 року так звана нецільова допомога благодійників фізичній особі не оподатковувалася у сумі до 140% прожиткового мінімуму для працездатної особи, тобто 840 грн на рік, як визначають податкові роз'яснення¹⁴.

¹⁴ У п. 4.3.5 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року зазначено, що не включаються до оподаткованого доходу фізичної особи суми виплат і відшкодувань, що здійснюють благодійні та інші неприбуткові організації з урахуванням п. 9.7 цього закону, який, своєю чергою, посилається на суму граничного доходу, визначену згідно з п. 6.5.1 цього

Внаслідок цього звільнена від оподаткування сума нецільової благодійної допомоги в Україні дорівнюватиме у 2010 році лише 1220 грн або приблизно 120 євро на рік порівняно з 15 тис. євро у Латвії.

При цьому на допомогу від благодійних організацій поширюються такі самі обмеження, хоча до 2005 року діяло інше положення: від оподаткування звільнялася сума допомоги від благодійних та інших неприбуткових організацій, за винятком допомоги посадовим особам таких організацій та їх родичам, а також винагороди за виконання цивільно-правових договорів на користь таких організацій.

Подібний підхід різко контрастує з практикою країн ЄС: благодійна допомога оподатковується на загальних засадах тільки в семи країнах. Докладніше проблеми і рекомендації стосовно оподаткування нецільової благодійної допомоги описано в Главі 7 щодо податку на спадщини та дарунки. Це пов'язано з тією обставиною, що благодійну допомогу громадяни України, як показують соціологічні опитування, найчастіше одержують від родичів та інших фізичних осіб.

У чинному законі "Про податок з доходів фізичних осіб" також чітко встановлено, що благодійна допомога і від фізичних, і від юридичних осіб – благодійників може бути цільовою, тобто витратитися на цілі, визначені у п. 9.7.4 цього закону. Зазначені цілі включають, зокрема:

- оплату платних послуг закладів охорони здоров'я, в тому числі водолікування хронічних хвороб, життєво необхідних ліків і медичних засобів, визначених у переліку КМУ;

закону, встановлену станом на 1 січня кожного року, за умови, що на платника податку поширюється податкова соціальна пільга, визначена знову-таки п. 6.5.1 закону. Але податкова соціальна пільга застосовується тільки до зареєстрованої протягом місяця суми оплати праці, якщо її розмір не перевищує 140% прожиткового мінімуму для працездатної особи. При цьому розмір доходу, який дає право на податкову соціальну пільгу, обраховується в п. 6.1 уже у розмірі 50-100% мінімальної зарплати, а не прожиткового мінімуму. Таким чином, положення про суму звільненої від оподаткування благодійної допомоги не відповідає критерію правової визначеності, тим більше за можливості розрахунку на підставі як річного, так і місячного сукупного оподаткованого доходу фізичної особи.

- благодійну допомогу особам молодше 18 років, які перебувають у спеціалізованих закладах, у тому числі інтернатах і дитячих будинках сімейного типу;
- внески Червоному Хресту України та благодійним організаціям на харчування і розміщення осіб, які не мають житла;
- благодійну допомогу особам, які перебувають у будинках престарілих чи інвалідів;
- благодійну допомогу фізичній особі, яка виховує трьох чи більше дітей;
- відшкодування витрат на дослідження та розробки, результати яких підлягають оприлюдненню та не підлягають патентуванню;
- внески аматорським спортивним організаціям на тренування та проведення спортивних змагань без сплати грошових призів.

Основна її відмінність від нецільової благодійної допомоги полягає в тому, що цільова благодійна допомога фізичним особам звільнена від оподаткування незалежно від її сум.

Безумовно, благодійники на підставі п. 9.7.1 мають право визначати також інші цілі, не зазначені у п. 9.7.4 закону, але передбачені в статті 4 Закону "Про благодійництво та благодійні організації", як-от підтримку творчої молоді, студентів, потерпілим від стихійних лих, інвалідам, розвиток культури та охорону культурної спадщини тощо. Проте, така допомога напевно тлумачитиметься податковими органами як нецільова та підлягатиме відповідному оподаткуванню, що аж ніяк не стимулює ні благодійні організації, ні приватних благодійників.

Крім того, з огляду на право благодійних та інших неприбуткових організацій надавати фізичним особам соціальні послуги в рамках державних соціальних стандартів вартість таких послуг також необхідно виключити з оподаткованого сукупного доходу громадян. Також не сприяє благодійній діяльності включення до оподаткованого доходу вартості путівок на лікування та оздоровлення в Україні (за винятком путівок, оплачених професійними спілками та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування).

Податковий кредит для благодійників – фізичних осіб

Розмір цього податкового кредиту на добровільні внески та пожертви благодійним чи іншим неприбутковим організаціям наразі обмежується сумою не менше 2% і не більше 5% сукупного оподаткованого річного доходу, але не більше суми доходу, одержаного як заробітна плата¹⁵. Це означає, що фізичні особи, які не одержують заробітну плату, взагалі не мають права на податковий кредит. Подібний підхід не задовольняє критеріям заборони дискримінації та нейтральності; крім того, податковий кредит стосується певних видів витрат, а не доходів фізичних осіб.

Чинний порядок одержання податкового кредиту доволі складний і дозволяє органам податкової служби відмовляти благодійникам у визнанні їх права на податковий кредит на підставах, не передбачених законами, що не відповідає критерію правової визначеності.

Крім того, розміри податкового кредиту значно нижчі, ніж у більшості країн ЄС (див. Таблицю 4). Звільнення частки оподаткованого доходу можна визнати як загальну практику країн ЄС щодо пільг для індивідуальних донорів; країни, які не впровадили ці пільги, як правило, використовують модель "відсоткової філантропії", коли платники податку спрямовують частку уже сплаченого ними податку з власних доходів на підтримку суспільно корисних організацій, визначених законом. Подібний законопроект подано в лютому 2010 року (реєстр. номер 6055) і в Україні.

Як уже зазначалося, зареєстровані у 2007-2009 роках проекти Податкового кодексу не надавали фізичним особам права на податковий кредит щодо благодійних внесків до неприбуткових організацій. Чинні норми законодавства України обмежують підтримку індивідуальних благодійників згаданими вище вимогами щодо встановлення мінімальної загальної суми пожертв (не менше 2% від сукупного оподаткованого доходу), а також обмеження права на податковий кредит сумою доходу, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

¹⁵ Закон України "Про податок з фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року; п. 5.3.6.

Втім, як засвідчують міжнародні порівняння, наявність податкового кредиту має стимулюючий вплив переважно для заможних платників податку, які отримують інші види доходів, ніж заробітна плата. Адже з огляду на розмір середньої зарплати у 2009 році податковий кредит для фізичних осіб – благодійників у 2010 році становитиме не більше 170 грн за рік. Безвідносно до проблем адміністрування відшкодування сум податкових кредитів подібні "пільги" ніяк не стимулюють розвиток благодійної діяльності, на відміну від практики більшості країн ЄС.

Рекомендація: скасування обмежень сум податкового кредиту розміром одержаної заробітної плати як дискримінації громадян на підставі їх майнового стану, яку забороняє стаття 24 Конституції України. Громадяни, на відміну від підприємств, не можуть зменшувати свої оподатковані доходи на суму певних витрат, амортизаційних відрахувань або переносити збитки на наступні звітні роки тощо. Згідно з чинним законом податкові кредити стосуються не доходів або їх джерел, а документально підтверджених витрат на певні цілі, визначені законом.

Для зменшення потреби у благодійній допомозі, зокрема, необхідно прийняти, нарешті, закон про обов'язкове медичне страхування та запровадити податковий кредит на витрати на лікування платників податку та їх родичів першого ступеня споріднення, що не покриті медичним страхуванням, як уже передбачено п. 5.3.4 закону "Про податок з фізичних осіб".

Щодо добровільних внесків і пожертв благодійним та іншим неприбутковим організаціям, то доцільно запровадити податковий кредит на суму до 25-30% вартості таких внесків. Тоді навіть у разі, коли фізична особа пожертвує благодійному фонду 100% свого річного оподаткованого доходу, втрати бюджету не перевищать ставки податку на 25-30% такого доходу, тобто 3,8-4,5% сукупного оподаткованого доходу громадянина станом на 2010 рік. Це дорівнюватиме показнику податкового кредиту в Болгарії, Греції чи Латвії та буде вдвічі менше, ніж у Німеччині чи Франції.

Таблиця 4. Порівняльна таблиця оподаткування благодійних внесків фізичних осіб у країнах Ради Європи станом на січень 2010 року*

Країна	Стандартна ставка податку на доходи фізичних осіб, %	Обмеження максимальної суми пожертв	Обмеження мінімальної суми пожертв	Обмеження частки пожертв, звільнених від оподаткування, %	Обмеження річного доходу, звільненого від оподаткування, %	Спеціальні умови та обмеження
Данія	38-59%	До 800 євро	Не менше 100 євро		До 5%	
Швеція	0-57%				-	
Нідерланди	0-52%		Не менше 60 євро		Від 1% до 10%	
Австрія	21-50%				До 10%	
Бельгія	25-50%	Загалом до 300 тис. євро на рік			До 10%	
Норвегія	28-49%	До 1200 крон (150 євро)	Не менше 500 крон (60 євро)		-	Загальна сума пожертв не перевищує 6000 крон (750 євро) на рік
Хорватія	15-45%				2%	
Німеччина	14-45%	Загалом до 1 млн євро за 10 років			До 20%	
Іспанія	24-43%			25% пожертв	До 10%	Лише кошти
Італія	23-43%			19% пожертв	До 2%	Лише кошти

* Відомості про ставки податків за матеріалами <http://www.dits.deloitte.com> та <http://www.taxrates.cc>. Відомості про податкові пільги за матеріалами: Comparative charts of foundation laws (2009). European Foundation Center, 2010.

Португалія	10,5-42%				25% пожертв	До 15%	Якщо сума пожертв менша 15% річного доходу, 50% суми пожертв звільнено від податку
Ірландія	20-41%		Не менше 250 євро			До 50%	Лише кошти та акції
Словенія	16-41%					До 0,3%	
Франція	5,5-40%				66-75% пожертв	До 20%	
Велика Британія	0-40%					До 100%	
Греція	0-40%					До 10%	Лише кошти
Люксембург	0-38%	Загалом до 500 тис. євро	Не менше 100 євро			До 10%	
Угорщина	18-36%	Загалом до 100 тис. форинтів на рік (370 євро)	Не менше 120 євро		30% пожертв	Пільга діє для осіб з річним доходом до 3,4 млн форинтів (12,6 тис. євро)	Лише кошти, діє закон про "відсоткову філантропію"
Туреччина	15-35%					5%	
Мальта	15-35%					До 100%	
Польща	18-32%					До 6%	Діє закон про "відсоткову філантропію"
Фінляндія	7,0-30,5%					-	
Кіпр	20-30%					До 100%	
Вірменія	15-30%					До 5%	
Азербайджан	0-30%					-	
Грузія	25%					До 8%	
Латвія	23%				25% пожертв	До 20%	

Естонія	20%					До 5%	Діє закон про "відсоткову філантропію"
Литва	15-20%					-	Діє закон про "відсоткову філантропію"
Словаччина	19%					-	Діє закон про "відсоткову філантропію"
Румунія	16%					До 2%	
Україна	15%					Від 2% до 5% сукупного оподаткованого доходу	Розмір податкового кредиту не повинен перевищувати суму доходу, одержаного як заробітна плата
Чехія	15%			Не менше 35 євро		Від 2% до 10%	
Чорногорія	12-15%					3,5%	
Сербія	10-15%					-	
Молдова	7-15%					10%	
Швейцарія	13,2%					-	
Росія	13%					25%	
Білорусь	12%					-	
Казахстан	10%					-	
Болгарія	10%					-	Загалом пожертви не більше 65% річного доходу платника податку
						До 5% на благодійні організації; до 15% на культуру і мистецтво; до 50% на Червоний Хрест та лікування дітей за кордоном	

Найбільші втрати бюджету на підставі податкових кредитів для фізичних осіб – благодійників можливі у Великій Британії (40%) (докладніші порівняння у Додатку 3). В **Україні** аналогічні втрати бюджету не перевищують 0,75% оподаткованого доходу фізичних осіб, що значно менше, ніж у Росії (3,25%), Грузії (2%), Молдові та Вірменії (1,5%).

Інші види податкового кредиту для фізичних осіб

Станом на січень 2010 року фізичні особи в Україні мають право скористатися такими податковими кредитами: на частину фактично сплачених відсотків по іпотечних кредитах (обмежено 100 кв. м загальної площі основного місця проживання); на компенсацію вартості навчання платника податку або родича першого ступеня для одержання середньої професійної або вищої освіти; страхування життя (з обмеженнями). До набрання чинності законом про обов'язкове медичне страхування витрати на користь закладів охорони здоров'я на лікування платника податку або його родичів першого ступеня не включаються до податкового кредиту.

Практика податкових реформ у країнах ЄС у 2007-2010 роках свідчить про особливу підтримку урядами забезпечення громадян житлом, що також є важливою задачею благодійної допомоги.

Болгарія дозволила молодим сім'ям з дітьми включати до податкових кредитів не лише відсотки, а й основні суми іпотечних кредитів, що можна вважати адекватним заходом за умов дуже низької народжуваності та масової еміграції молодих працівників.

Демографічно стабільніші країни ЄС зосередили підтримку на окремих видах витрат на іпотечне кредитування: компенсації різниці між обліковою ставкою та ринковою відсотковою ставкою по іпотечних кредитах (Італія); податкових кредитах на страхові платежі, пов'язані з іпотечними кредитами, та компенсації "соціальної ставки" відсотків по іпотечних кредитах (Люксембург); щомісячні податкові кредити по іпотечних кредитах (Іспанія); податковий кредит для капітального ремонту основного житла (Швеція).

Крім того, в деяких країнах ЄС запроваджено податкові кредити, важливі для подолання демографічних диспропорцій та цілей бла-

годійної діяльності, які не мають аналогів в Україні. Наприклад, у Фінляндії запроваджено податкові кредити на неоплачувану домашню роботу (3000 євро на рік). Податкові кредити на суму державної допомоги сім'ям з дітьми, а також на послуги з догляду за дітьми встановила Австрія, а в Іспанії фізичні особи, які виховують дітей, мають право на зниження відсоткової ставки по відстрочених сумах податків.

1130 Податок на призи та виграші

Згідно з п. 7.3 закону "Про податок з доходів фізичних осіб" виграші оподатковуються за єдиною ставкою для резидентів і нерезидентів – 30% вартості виграшу, тобто подвійною стандартною ставкою податку.

На благодійну діяльність цей податок справляє вплив переважно щодо проведення благодійних лотерей та інших подібних заходів. Крім того, закон "Про заборону грального бізнесу в Україні" не відносить благодійні конкурси та розіграші до грального бізнесу; тому зниження ставки на такі виграші до стандартної ставки (наразі 15%) також може мати стимулюючий вплив на благодійну діяльність фізичних осіб.

1210 Податок на прибуток підприємств

Вплив податку на прибуток на благодійну діяльність в Україні є дуже великим порівняно з більшістю інших європейських країн, адже саме благодійні внески підприємств формують 70-75% задекларованого доходу благодійних організацій. Крім того, значна частина благодійних пожертв, особливо на лікування працівників та інших осіб, сплачується з чистого прибутку юридичних осіб.

З 1995 року середня ставка податку на прибуток підприємств скоротилася в країнах ЄС з 35,3% до 23,5%¹⁶. Як уже зазначалося, у 2010-2014 роках деякі країни – члени ЄС планують додатково знизити цю ставку з метою стимулювання інвестицій в економіку (див. Таблицю 5).

¹⁶ Taxation trends in European Union 2009. Див. <http://ec.europa.eu/taxtrends>.

Для України, з огляду на стрімке скорочення задекларованих прибутків підприємств у 2009 році, доцільним є принаймні не підвищувати цю ставку; можливим сценарієм було би також поступове її скорочення до 20-22%.

Членські внески

Стаття 12 закону "Про благодійництво та благодійні організації" наразі розглядає всі благодійні організації як членські, оскільки статuti всіх таких організацій, в тому числі фондів, повинні визначати права та обов'язки членів. Очевидно, що чимало організацій запроваджують також цільові, разові чи періодичні внески своїх членів.

На відміну від профспілок або асоціацій юридичних осіб, закон "Про оподаткування прибутку підприємств" не визначає членські внески як окремий вид доходу благодійних організацій, звільнений від оподаткування. Насамперед, це призводить до численних колізій та конфліктів між податковими органами і благодійниками і на сьогодні регулюється рішеннями Державної податкової адміністрації України (ДПА), які не мають нормативної сили¹⁷.

Рекомендується включити до переліку доходів благодійних організацій, звільнених від оподаткування, разові чи періодичні внески членів таких організацій, за умови, що згідно з їх установчими документами при припиненні членства окремими особами або при ліквідації організацій ці внески не повертаються членам та передаються або іншим благодійним організаціям, або спрямовуються в дохід бюджету.

"Мінімальний поріг" для пожертв благодійників – юридичних осіб

В Україні підприємства мають право включати до своїх валових витрат пожертви неприбутковим організаціям, у тому числі благо-

¹⁷ У листі ДПА № 24299/7/15-1317 від 14.12.2004 року зазначено, що членські внески до благодійних та релігійних організацій звільнюються від оподаткування, бо мають безповоротний характер, на відміну від пайових внесків членів споживчих та обслуговуючих кооперативів, яким у разі припинення членства повертають їх вартість.

дійним, у розмірі не менше двох і не більше п'яти відсотків прибутку попереднього року згідно з п. 5.2.2 закону "Про оподаткування прибутку підприємств". Треба зазначити, що за винятком Чехії, в жодній країні ЄС не встановлено обмежень на мінімальну суму благодійних пожертв юридичних осіб як певного відсотка їх прибутку. По суті, такий податковий кредит стимулює до благодійних внесків тільки підприємства зі значними офіційними прибутками; втім, 45,5% усіх підприємств в Україні взагалі не задекларували прибутку у 2009 році.

Наприклад, у 2008 році підприємство одержало прибуток у розмірі 500 тис. грн. Це дає право включити до його валових витрат у 2009 році суму пожертв, яка перевищує 10 тис. грн. Проте у 2009 році фактичний прибуток підприємства становив лише 180 тис. грн, тому до валових витрат можна включити тільки пожертви, що перевищують 2% прибутку попереднього року або 10 тис. грн – тобто 5,6% фактичного прибутку поточного року. З іншого боку, у 2010 році підприємство зможе включити до своїх валових витрат тільки пожертви від 3600 до 9000 грн, незалежно від розміру поточного прибутку, що позбавляє цю "пільгу" необхідної гнучкості.

Певні проблеми у визначенні податкового кредиту викликає також визначення ціни пожертв, які надано в іншій формі, ніж кошти або цінні папери; суперечки з податковими органами щодо ціни переданого благодійним організаціям майна часто призводять до невизнання права підприємства-благодійника на податковий кредит або повністю, якщо сукупна ціна цього майна менше 2% прибутку, або частково, якщо перевищує 5% прибутку.

Рекомендація: скасувати "мінімальний поріг" для корпоративних благодійників щодо пожертв у розмірі не менше двох відсотків прибутку попереднього року. Скасування цього положення передбачено також у згаданих вище проектах Податкового кодексу, зареєстрованих у Верховній Раді України.

"Максимальний поріг" пожертв, що включаються до валових витрат платників податку

Україна посідає одне з останніх місць в Європі за розміром податкових кредитів для благодійників – юридичних осіб (див. Таблицю 5): з огляду на ставку податку у розмірі 25% від прибутку ефективний податковий кредит не перевищує 1,25% прибутку підприємства порівняно з 3,2% у Румунії або Угорщині.

Те, що подібні умови не стимулюють благодійні пожертви підприємств, підтверджують і дані Міністерства фінансів, за якими тільки 384 з-понад 700 тис. зареєстрованих в Україні підприємств, тобто 0,005% від загальної кількості, скористалися чинною "пільгою" у 2008 році.

Рекомендація: протягом кількох років, залежно від ситуації з дефіцитом бюджету та/або зниження стандартної ставки податку на прибуток підприємств, підвищити "максимальний поріг" для пожертв підприємств благодійним організаціям, які включаються до валових витрат, до 10% прибутку підприємств за попередній рік.

Таблиця 5. Порівняльна таблиця оподаткування благодійників – юридичних осіб у країнах Ради Європи станом на січень 2010 року¹⁸

Країна	Стандартна ставка податку на прибуток підприємств, %	Внески до благодійних організацій, звільнені від оподаткування, % оподаткованого прибутку	Спеціальні норми
Мальта	35%	100%	
Бельгія	33,99%	5%	Додатковий "антикризовий" внесок 3% включено до стандартної ставки
Франція	33,33%	20% (податковий кредит на 60% вартості пожертви)	Додатковий внесок на соціальне страхування 3,3% податку на прибуток; ефективна ставка стано-

¹⁸ Відомості про ставки податків за матеріалами <http://www.dits.deloitte.com>. та <http://www.taxrates.cc>. Відомості про податкові пільги за матеріалами: Comparative charts of foundation laws (2009). European Foundation Center, 2010.

			вить 34,43% Пожертви в розмірі до 0,5% валового доходу
Іспанія	30%	10% (податковий кредит на 35% вартості пожертви)	Пожертви в розмірі до 0,1% валового доходу
Німеччина	29,8%	20%	Додатковий "антикризовий солідарний внесок" 5,5%; ефективна ставка сягає 32% Пожертви в розмірі до 0,4% валового доходу
Велика Британія	28%	100%	Знижена ставка на перші 300 тис. фунтів прибутку – 21%
Норвегія	28%	0% (лише фіксована загальна сума пожертв звільняється)	
Італія	27,5%	2%	Додатковий місцевий податок 3,9-4,9%
Люксембург	27,5%	10% (сума окремої пожертви не менше 120 євро)	Додатковий місцевий податок 6,75% включено до стандартної ставки
Португалія	26,5%	120-150%	Додатковий місцевий податок до 1,5% включено до стандартної ставки
Швеція	26,3%	0%	
Фінляндія	26%	0% (лише фіксована загальна сума пожертв звільняється)	
Нідерланди	25,5%	10%	З січня 2011 року перші 200 тис. євро прибутку буде оподатковано за ставкою 23%
Австрія	25%	10%	
Україна	25%	Від 2% до 5%	
Данія	25%	0% (лише фіксована загальна сума пожертв звільняється)	
Білорусь	24%	0%	

Греція	24% (23% з 2011 р., 22% з 2012 р., 21% з 2013 р., 20% з 2014 р.)	10%	Додатковий податок 3% на доходи від оренди землі і нерухомого майна
Естонія	21%	10%	Пожертви дозволені також у рамках 3% витрат, на які нараховуються внески на обов'язкове соціальне страхування
Туреччина	20%	5%	
Азербайджан	20%	0%	
Словенія	20%	-	Пожертви в розмірі до 0,3% валового доходу Додатково 0,2% валового доходу на пожертви для захисту від стихійних лих та інших нещасних випадків
Росія	20%	0%	Місцевий податок 17,5%, може бути скорочено до 13,5%
Казахстан	20% (17,5% з 01.07.2010 року; 15% з 2011 року)	3%	
Хорватія	20%	-	Пожертви в розмірі до 2% валового доходу
Польща	19%	10%	
Чехія	19%	5%-10%	
Словаччина	19%	0%	
Угорщина	16-20%	20%	Додатковий податок 4% на суму понад встановлений законом максимум; додатковий місцевий податок 2%
Румунія	16%	20%	Малий бізнес сплачує ставку 3% валового доходу Пожертви в розмірі до 0,3% валового доходу

Литва	15%	40%	
Латвія	15%	20% (85% суми пожертв)	
Молдова	0-15%	10%	
Грузія	15%	8%	
Вірменія	15%	5%	Пожертви в розмірі до 0,25% валових доходів
Ірландія	12,5%	100% (окремі пожертви не менше 250 євро)	
Кіпр	10%	100%	
Болгарія	10%	До 5% на благодійні організації; до 15% на культуру і меценатство; до 50% на Червоний Хрест та лікування дітей за кордоном	
Боснія і Герцеговина	10%		Пожертви в розмірі до 3% валових доходів
Сербія	10%		Пожертви в розмірі 1,5% валового доходу на меценатство та культурні заходи Пожертви в розмірі 3,5% валових доходів на інші благодійні цілі
Чорногорія	9%		Пожертви в розмірі до 3,5% валового доходу
Швейцарія	8,5%	15%	Додаткові місцеві податки на прибуток 0-18%

Пожертви на меценатську діяльність

Очевидно, з тих самих причин, які позбавляють стимулюючого ефекту податкові кредити на пожертви благодійним та іншим неприбутковим організаціям, підприємства в Україні рідко користуються податковим кредитами на діяльність, яка підпадає під визначення меценатства, тобто підтримку вільного доступу до новостворених творів мистецтва та науки або культурної спадщини.

Зокрема, чинний закон "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачає:

- 1) включення до валових витрат підприємств коштів або вартості майна, які передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, а також заповідникам і музеям-заповідникам у розмірі 2-10% прибутку попереднього звітного періоду (п. 5.2.13);
- 2) включення до валових витрат коштів або вартості майна, які передані для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів на користь резидентів України у розмірі до 10% прибутку попереднього звітного року (п. 5.2.18);
- 3) звільнення від оподаткування до 1 січня 2015 року прибутку видавництв та видавничих організацій від виготовлення на території України книжкової продукції (крім продукції еротичного характеру) (п. 7.13.7).

Закон України № 1909 від 18.02.2010 року запроваджує з січня 2011 року загальнодержавний збір на розвиток національної кінематографії та значні податкові пільги для суб'єктів національної кінематографії.

Очевидно, зазначені податкові пільги потребують уточнення та поліпшення процедур їх адміністрування, але їх розмір цілком достатній для розвитку меценатської діяльності. З іншого боку, розмір державного фінансування культури і мистецтва у Україні у перерахунку на душу населення оцінювався лише як 5% від загальних витрат на відпочинок і культуру¹⁹. За цим показником Україна в 3-5 разів поступається навіть таким сусідам – членам ЄС, як Румунія та Словаччина (як, до речі, і за рівнем доступу до Інтернет-послуг). Тому найбільш ефективною формою підтримки національної культури буде все-таки стимулювання приватного бізнесу і меценатства – у тому числі через інші податки, як-от ПДВ, чи спеціальні збори.

¹⁹ Див. порівняльну інформацію щодо культурної політики в країнах Ради Європи: <http://www.culturalpolicies.net/web/countries.php>.

Альтернативна база для пожертв

З огляду на нестабільність прибутку підприємств, особливо за умов фінансової кризи, у багатьох європейських країнах підприємства-благодійники мають право включати до валових витрат пожертви в розмірі певного відсотка валових доходів, а не прибутку.

Окрім Франції, Німеччини та Іспанії, де дозволяється включати до валових витрат – на вибір підприємства – пожертви благодійним фондам у розмірі до 0,5% валового доходу, подібний альтернативний підхід перейняли Словенія, Румунія та Естонія. Чимало країн-кандидатів на вступ до ЄС, які зазнали серйозної фінансової кризи, приміром, Сербія, Хорватія, Македонія та Боснія і Герцеговина, встановили навіть значно вищі розміри податкового кредиту для таких благодійних пожертв – від 1,5% до 5% валових доходів підприємств. З 2008 року подібну систему застосовує також Вірменія, яка дозволила включати до валових витрат благодійні пожертви в розмірі до 0,25% валового доходу підприємства.

Для України, де у 2009 році задекларований прибуток підприємств був менший за їхні збитки, цей варіант особливо привабливий з точки зору стимулювання благодійності та забезпечення стабільності її фінансування. Рекомендується дозволити включення до валових витрат підприємств пожертв благодійним організаціям у розмірі до 0,5% валових доходів підприємств, якщо ця сума перевищує їх оподаткований прибуток попереднього року.

Оподаткування пасивних доходів

Станом на січень 2010 року пасивні доходи благодійних та інших неприбуткових організацій, звільнені від податку на прибуток, включають відсотки, дивіденди, страхові виплати та роялті (платежі за право користування інтелектуальною власністю)²⁰. Втім, усі наведені види доходів належать до операцій особливого виду, і цілком імовірно, що передбачені Стратегією зміни законодавства обмежать передусім пільги щодо оподаткування таких доходів.

²⁰ Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334 від 28.12.1994 року, п. 7.11.13, п. 1.30.

Крім того, до пасивних доходів благодійних організацій в Україні не включаються доходи, одержані від оренди майна, і курсові різниці, що істотно звужує ресурсну базу таких організацій.

У більшості країн ЄС пасивні доходи благодійних організацій, зокрема, відсотки й дивіденди, також звільнено від оподаткування, наприклад, у Великій Британії, Іспанії, Німеччині та Франції. Пасивні доходи звільнено від оподаткування за умови їх витрачання на статутні цілі благодійних організацій в Естонії та Польщі.

Якщо виконання Стратегії щодо скасування пільг по операціях особливого виду призведе до оподаткування пасивних доходів благодійних організацій, то треба зазначити, що ставки податку на пасивні доходи в країнах ЄС, як правило, менші стандартних ставок на прибуток від господарської діяльності: у Данії ці ставки становлять 15% і 25% відповідно, а в Італії дивіденди на привілейовані акції (без права голосу) становлять 50% стандартної ставки податку на прибуток. У деяких країнах ЄС застосовуються також знижені ставки податку на доходи від оренди майна: наприклад, у Греції благодійні фонди сплачують податок на цей дохід за ставкою 3% порівняно зі стандартною ставкою у 24%. Привертає увагу також звільнення від оподаткування 80% доходів, одержаних через національні інтернет-домени в Люксембургу.

Чимало благодійних та інших неприбуткових організацій створюють окремі підприємства чи господарські товариства, щоб уникнути позбавлення статусу неприбутковості на підставі безпосереднього ведення господарської діяльності, а також запобігти конфлікту інтересів та нецільовому використанню благодійних пожертв. Очевидно, що підтримку благодійної діяльності такі підприємства надають переважно у формі виплати дивідендів організаціям-засновникам. Але до або під час виплати дивідендів їх платники зобов'язані утримати податок з суми дивідендів за стандартною ставкою 25%, незалежно від статусу одержувача, що значно обмежує ресурсну базу благодійних організацій.

Чинна система оподаткування обмежує доступ малих підприємств і неприбуткових організацій до капіталу, адже кредити у банках та інших фінансових установах їм отримати важко, у тому числі через мало обґрунтовану заборону благодійним організаціям одержувати

кредити та надавати своє майно в заставу²¹. Дозвіл підприємствам включати до своїх валових витрат усю суму сплачених кредитів та відсотків призводить до низького покриття боргів власним капіталом, а також значно посилює попит на кредити. Своєю чергою, це підвищує ставки кредитного фінансування, а отже, веде до зменшення оподаткованого прибутку.

Крім того, статутний капітал для приватних акціонерних товариств, акції яких розподілено серед обмеженого наперед визначеного кола осіб, наразі надмірно великий – не менше 1250 мінімальних заробітних плат, або понад один мільйон гривень станом на січень 2010 року. Тому фактично жодна з благодійних організацій не може скористатися правом бути єдиним засновником товариства. Втім, у більшості країн ЄС мінімальний капітал для підприємницьких товариств вимагається тільки у разі їх лістингу на біржі, тобто лише публічні акціонерні товариства повинні мати мінімальний статутний капітал.

Забезпечити однакові ефективні ставки податків на відсотки й дивіденди або інші пасивні доходи можна, якщо включати до валових витрат підприємств відсотки й дивіденди, що сплачуються в розмірі облікової ставки НБУ + ставки податку на прибуток, що утримується з одержувачів цих відсоткових доходів. Отже, ставка податку на проценти та інші пасивні доходи становитиме 100% поточної облікової ставки НБУ, помноженої на коефіцієнт, що обрахований за формулою:

$100 : (100\% - \text{стандартна ставка податку на прибуток підприємств})$.

Наприклад, за поточної облікової ставки НБУ (10,25% на рік) та ставки податку на прибуток підприємств (25%) розрахунок ставки оподаткування пасивних доходів виглядає так:
 $10,25\% * 100 : (100\% - 25\%) = 13,67\%$.

У такому випадку до валових витрат підприємства-боржника дозволено включати виплати по кредитах у розмірі до 13,67% річних. Решту відсотків може бути сплачено або з прибутку після сплати податків, або буде включено до збитків. Навпаки, для кредиторів і

²¹ Закон України "Про благодійництво та благодійні організації" № 531/97 від 16.09.1997 року, ст. 19.

відсотки, і дивіденди, що сплачуються понад зазначену вище ставку, звільняються від утримання податку на доходи. Це стимулюватиме пошук балансу між інтересами інвесторів і платників відсотків чи дивідендів щодо отримання більшого чистого доходу. Тоді ефективна ставка на дивіденди чи відсотки зміниться відповідно до поточної облікової ставки НБУ (10,25%):

Ставка виплат по процентах або дивідендах	Ефективна ставка податку на кредиторів та власників корпоративних прав	Ефективна ставка податку на боржників – платників процентів або дивідендів
30% річних	11,4%	4,1% (у складі податку на прибуток)
25% річних	13,7%	2,8%
20% річних	17,1%	1,6%
15% річних	22,8%	0,3%
8% річних	25%	0,1%

Зміна облікової ставки НБУ, наприклад, її підвищення до 15% річних, призведе до таких виплат:

Ставка виплат по процентах або дивідендах	Ефективна ставка податку на кредиторів	Ефективна ставка податку на боржників – платників процентів або дивідендів
30% річних	16,6%	2,5% (у складі податку на прибуток)
25% річних	20%	1,25%
20% річних	25%	0%
15% річних	25%	0%
8% річних	25%	0%

Навпаки, зниження облікової ставки НБУ до 6% річних зменшить і розмір сукупних податкових зобов'язань підприємств щодо пасивних доходів:

Ставка виплат по процентах або дивідендах	Ефективна ставка податку на кредиторів	Ефективна ставка податку на боржників – платників процентів або дивідендів
30% річних	5,0%	5,6% (у складі податку на прибуток)
25% річних	6,0%	4,4%
20% річних	7,5%	3,1%
15% річних	10%	1,9%
8% річних	18,8%	0,1%

Таким чином, у період "дорогих грошей", коли облікова ставка НБУ максимальна, сукупні податкові зобов'язання боржників зменшуються, а податки на пасивні доходи кредиторів зростають, що збільшує стимули до придбання акцій чи інших корпоративних прав замість залучення кредитів. Навпаки, в період "дешевих грошей" зменшуються податки на інвесторів та інших кредиторів, а податки на прибуток підприємств зростають: наприклад, за облікової ставки НБУ у 6% річних ефективна ставка податку на дивіденди для кредиторів була би нижче на 33-128%, ніж за облікової ставки 10,25%, а для підприємства-боржника зросла би на 0-37%, що стимулювало би такого боржника до збільшення рентабельності замість декларування збитків.

Рекомендація: застосувати описану вище модель оподаткування, що поєднує фіскальні функції облікової ставки НБУ та ставки податку на прибуток, до всіх видів пасивних доходів, які мають включати також роялті, страхові відшкодування, курсові різниці та платежі по оперативній оренді (тобто без обов'язкового викупу майна орендарем). Так, якщо облікова ставка НБУ зберігається на рівні 10,25% річних, то до валових витрат орендаря включаються платежі в розмірі до 13,67% балансової вартості активів, що оренднуються; решта орендних платежів відноситься на чистий прибуток або збитки.

Так само страхові премії і внески включаються до валових витрат у розмірі до 13,67% страхової суми. Однак для окремих видів страхування життя, можливо, ці ставки доцільно скоротити до 50% облікової ставки НБУ, що стимулюватиме довгострокові внески.

Оподаткування основної діяльності благодійних організацій

Найбільш дискусійним питанням щодо оподаткування благодійних організацій залишається оподаткування їх доходів від господарської діяльності, яку вони здійснюють безпосередньо, а не через створені ними підприємства чи господарські товариства. Чимало законодавців і представників бізнесу слушно застерігають, що з вільнення доходів від основної діяльності благодійних та інших неприбуткових організацій від податку на прибуток або перекручує економічну конкуренцію і сприяє відмиванню грошей, або потре-

бує надто складних процедур оцінки та контролю відповідності таких доходів статутним цілям організацій.

Цивільний кодекс України містить положення про те, що підприємницька діяльність установ та непідприємницьких товариств, у тому числі об'єднань громадян, дозволена тією мірою, якою вона сприяє досягненню їх статутних цілей (ст. 86 Цивільного кодексу). Наразі звільнення від податку на прибуток доходів від надання благодійної допомоги, культурних, освітніх та інших суспільно корисних послуг, а також товарів, які пропагують ідеї та принципи благодійних організацій, як визначено в п. 7.11.13 закону "Про оподаткування прибутку підприємств", підлягає двом основним вимогам: 1) установчі документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів основної діяльності, тобто видів товарів і послуг, які підпадають під критерій відповідності статутним цілям; 2) ціни на такі товари і послуги, окрім інших обмежень, які може встановлювати КМУ, мають бути нижчі за звичайні.

Внесення змін до установчих документів у разі потреби доповнити перелік видів основної діяльності ускладнено в Україні нормами інших законів; наприклад, згідно зі статтею 8 закону "Про благодійництво та благодійні організації" ця процедура триватиме не менше 70 днів. З іншого боку, критерій звичайної ціни, який конкретизує п. 1.20 закону "Про оподаткування прибутку підприємств", фактично позбавляє благодійні організації стимулу до одержання таких доходів. Адже звичайна ціна дорівнює або витратам організації, або ціні сувеніру, яку продано на благодійному аукціоні – в обох випадках благодійна організація має або встановлювати ціну нижче витрат, або ризикувати своїм статусом неприбутковості.

Іншим критерієм звільнення закон визначає продаж товарів і послуг за цінами **нижче** звичайних. Здавалося б, простіше і логічніше зазначити: "не вище звичайних цін". Але стереотипні уявлення про доцільність заборони не лише розподілу, а й одержання прибутку організаціями громадянського суспільства (ОГС) призводять до абсурдної ситуації. По суті, це означає недобросовісну конкуренцію з бізнес-компаніями, які реалізують аналогічні товари і послуги: ОГС мають переваги і від нижчих цін, і від податкових пільг. Якщо ж ідеться про товари і послуги, які не постачає бізнес, закон вимагає продажу дешевше договірної ціни або навіть собівартості,

що підриває мотивацію ОГС до самостійного надання товарів і послуг.

Ця вимога явно перешкоджає і зростанню державного фінансування ОГС на конкурсних засадах. Хоча питання державних закупівель не регулюються безпосередньо законами про оподаткування, очевидно, що кошти, одержані ОГС на підставі численних актів КМУ про порядок використання бюджетних коштів для підтримки певних програм чи заходів, можуть звільнитися від податку тільки у разі значного співфінансування з боку власне організацій-виконавців. Але це можливо за умови або одержання ОГС пожертв від приватних донорів, або від продажу ними власних послуг, у тому числі соціальних.

Практика країн ЄС не пропонує універсального критерію оподаткування: приблизно половина країн оподатковує такі доходи благодійних організацій на загальних засадах; інші визначають конкретні види звільненої від оподаткування діяльності або критерії оцінки її відповідності визнаним законом цілям, а деякі обмежують суму неоподаткованого доходу (наприклад, 15 тис. євро на рік у Румунії чи 41 тис. євро в Угорщині) чи відсоток доходу від основної діяльності в структурі загального доходу благодійних організацій (40% в Іспанії або 25% у Великій Британії). Решта доходів благодійних організацій від господарської діяльності оподатковується на загальних засадах, якщо не буде витрачена протягом чотирьох наступних років (як-от у Швеції, Іспанії чи Португалії) під загрозою втрати статусу неприбутковості²².

Крім того, в різних країнах ЄС у 2008-2010 роках запроваджено також прискорену амортизацію інвестицій в певні види активів, надто нерухомості, що також має значний вплив на оподаткування доходів благодійних організацій. В Україні ж підвищення амортизаційних відрахувань не відбулося.

Рекомендація: оскільки основна діяльність благодійних та порівнянних до них неприбуткових організацій спрямована не на одержання прибутку, то до оподаткування прибутку від неї доцільно використати той самий підхід, як і до оподаткування пасивних до-

²² Comparative charts of foundation laws (2009). – European Foundation Center, 2010.

ходів, про що йшлося вище. Адже подальший розподіл цих доходів між учасниками цих організацій заборонено законом.

Тому для неприбуткових організацій дохід від господарської діяльності оподатковується без урахування валових витрат та амортизаційних відрахувань, якщо перевищує розмір доходу, обрахований за наведеною вище формулою. Скажімо, протягом календарного року благодійна організація одержала дохід у 100 тис. грн, а витратила до 1 квітня наступного року з цієї суми 80 тис. грн, то 6,33% (20% – 13,67%) становить нерозподілений прибуток, і організація має сплатити податок на прибуток у сумі 1582 грн. При цьому валовий дохід благодійних організацій не включає пасивних доходів, які оподатковуються окремо в описаному вище порядку, а також членських внесків, пожертв і грантів міжнародної технічної допомоги, які до складу валових доходів благодійних організацій не включаються згідно з пунктами 4.2.7 та 4.2.12 чинного закону "Про оподаткування прибутку підприємств".

Податковий конфлікт інтересів щодо ознаки неприбутковості благодійних організацій

Прив'язка умов оподаткування до правового статусу, а не фактичних видів діяльності благодійних та інших неприбуткових організацій, породжує податковий конфлікт інтересів щодо надання та підтвердження відповідного статусу. Зокрема, реєстрація організації з правовим статусом благодійної не гарантує надання ознаки неприбутковості, хоча закон про оподаткування прибутку підприємств делегує податковим органам лише ведення такого реєстру, а не визначення критеріїв статусу неприбутковості.

Чинне законодавство України гарантує право благодійних організацій на здійснення господарської діяльності, але закон чітко не регулює, які види належать до основної, тобто звільненої від податку на прибуток. Це дає підстави податковим органам відмовляти благодійним організаціям у наданні статусу неприбуткових, позбавляти цього статусу в разі одержання доходу від діяльності, що не визнана основною, або порушення інших законів, ніж закони про оподаткування.

Втім, у п. 7.11.12 закону "Про оподаткування прибутку підприємств" зазначено, що ДПА має вести реєстр неприбуткових установ (організацій), але повноваження щодо затвердження такого реєстру саме актами ДПА в законі не закріплено. Тому з огляду на норми законодавства про податковий конфлікт інтересів та більш практичний конфлікт інтересів між правом ДПА надавати податкові пільги благодійним організаціям та обов'язком забезпечувати податкові доходи за мінімального впливу цих пільг зміни до закону мають чітко уповноважити КМУ на затвердження акта про реєстр неприбуткових організацій. Це дозволить уточнити критерії та порядок надання статусу неприбутковості, а також зменшити кількість необґрунтованих відмов у наданні такого статусу.

Слід зазначити, що зміни законодавства стосовно пасивних доходів стосуються всіх видів неприбуткових організацій; оподаткування доходів від основної діяльності однаково регулюється чинним законом як для власне благодійних організацій, так і для громадських організацій, створених з метою екологічної, освітньої, культурної та аматорської спортивної діяльності, громадських організацій інвалідів, творчих спілок, навчальних закладів III-IV рівнів акредитації, а також релігійних організацій (за винятком культових послуг).

Спрощена система оподаткування прибутку (єдиний податок)

Важливість реформування спрощеної системи оподаткування для благодійної діяльності залежить від кількох чинників. Так, благодійні організації можуть бути засновниками підприємств, які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування²³. Підставою для цього є відповідність благодійних організацій критеріям віднесення їх до суб'єктів малого підприємництва: річний обсяг доходів до 70 млн грн та середньооблікова кількість зайнятих не більше 50 осіб²⁴. Пасивні доходи від таких підприємств або надані

²³ Див. лист Державного комітету з питань регуляторної політики і підприємництва № 5049 від 26.07.2004 року.

²⁴ Закон "Про державну підтримку малого підприємництва" № 2063 від 19.10.2000 року, ст. 1.

ними товари і послуги доволі широко використовуються у благодійній діяльності в Україні.

Крім того, платники єдиного податку, які не ведуть облік валових витрат, більш охоче надають благодійні внески, ніж підприємства, які декларують незначний прибуток або не можуть скористатися податковим кредитом з інших причин. Їм також простіше брати участь у програмах благодійних організацій чи іншій спільній діяльності.

Чинна спрощена система оподаткування, що не зазнавала істотних змін з 1999 року²⁵, викликає численні нарікання. Особливо негативно налаштовані міжнародні фінансові організації та великі бізнес-компанії, що побоюються неправомірних переваг у конкуренції, які отримують платники єдиного податку. Тому постійно реєструються законопроекти, покликані змінити цю спрощену систему, зокрема, шляхом підвищення ставок єдиного податку для фізичних осіб – підприємців і юридичних осіб (реєстр. номери 4112, 4112-1, 4549, 4549-1, 4549-2). У 2005 році тимчасово діяли норми, які обмежили застосування спрощеної системи оподаткування в певних видах діяльності, але такий дискримінаційний підхід не дав позитивних результатів.

Теоретично чинна ставка єдиного податку для фізичних осіб – підприємців може становити лише 0,1-0,5% їх валового доходу (240-2400 грн на річний валовий дохід до 500 тис. грн), а підприємств – 6-10% валового доходу, що не перевищує 1 млн грн протягом року. Звісно, ці оцінки справедливі щодо їх валового доходу без урахування суми ПДВ, яку платники єдиного податку можуть сплачувати, але без отримання відшкодувань. Однак для галузей з високою рентабельністю наведені ставки дійсно є дискримінаційно низькими порівняно зі стандартними ставками податків на прибуток підприємств (25%) або доходів фізичних осіб (15%).

Рекомендація: уточнити базу єдиного податку, сплата якого дозволяє суб'єктам малого підприємництва не вести облік валових витрат та, відповідно, компенсувати втрати доходу через відсутність податкового кредиту по ПДВ.

²⁵ Див. Указ Президента України № 727/98 від 27.07.1998 року "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва".

Спрощена система оподаткування може бути обрана суб'єктами малого підприємництва, тобто юридичними особами та фізичними особами – підприємцями, які наймають не більше 50 працівників (середньооблікова кількість). Можливо навіть передбачити таку альтернативну систему за умови, що валовий дохід таких суб'єктів у перерахунку на кожного з найнятих ними працівників дорівнює сумі доходу, звільненого від ПДВ. Наприклад, якщо сума продажів, звільнена від сплати ПДВ, становитиме 500 тис. грн на рік, то максимальний розмір валового доходу, який дозволяє перехід на спрощену систему оподаткування, дорівнюватиме 25 млн грн на рік (500 тис. грн на кожного з 50 працівників). Якщо зайнятих, наприклад, лише 8 осіб, то максимальний розмір валового доходу підприємця, який зможе обрати спрощену систему, становитиме 4 млн грн.

За ставки єдиного податку 10% валового доходу підприємство або фізична особа – підприємець з доходом у 4 млн грн сплачуватиме суму податку 400 тис. грн та не включатиме до податкового кредиту сплачені суми ПДВ (до 583 тис. грн). Ефективна ставка податку на дохід становитиме тоді 24,6% або буде дуже близькою до чинної стандартної ставки податку на прибуток. Якщо підприємець наймає єдиного працівника, то ефективна ставка податку з доходу в 1 млн грн становитиме 18,3%, що знову-таки наближено до стандартної ставки податку з доходів фізичних осіб. Це вирішить проблему дискримінаційно низького рівня оподаткування у високорентабельних галузях та стимулюватиме зростання зайнятості у малому бізнесі, на відміну від чинної системи.

ГЛАВА 6. ВНЕСКИ НА ОBOB'ЯЗКОВЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

2000 Збори на обов'язкове соціальне страхування

Вплив на благодійну діяльність ці збори справляють, зокрема, стосовно:

- сукупних витрат благодійних організацій на оплату праці своїх штатних працівників та виконавців цивільно-правових договорів;
- витрат на надання благодійної допомоги із застосуванням спеціальних зборів до Пенсійного фонду (послуги мобільного зв'язку, відчуження нерухомого майна та автомобілів, купівля іноземної валюти для оплати лікування за кордоном тощо)

На відміну від податку з доходів фізичних осіб, ставки зборів на загальнообов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування в Україні уже у 2005-2007 роках наблизилися до ставок у країнах ЄС та, наприклад, становлять таку саме частку ВВП, як в Італії.

Станом на січень 2010 року запроваджено такі внески на обов'язкове соціальне страхування:

- 1) збір на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- 2) збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від тимчасової непрацездатності;
- 3) збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від безробіття;
- 4) збір на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.

Складність адміністрування цих зборів спричиняє активні дискусії в Україні щодо переходу на сплату єдиного соціального податку або збору, який діє, наприклад, у Німеччині, Румунії та Росії.

Закон "Про систему оподаткування" передбачає також запровадження загальнообов'язкового державного **медичного страхування**, але жоден із зареєстрованих досі законопроектів не був ухвалений Верховною Радою. Оскільки громадяни України потребують благодійної допомоги переважно для лікування та оплати ліків і

медичних виробів, подібне зволікання дуже негативно впливає на розвиток благодійної діяльності в цілому. Так, згідно з п. 22.1.2 закону "Про податок з доходів фізичних осіб" податковий кредит на витрати, пов'язані з лікуванням платника податку та його родичів, буде запроваджено після набрання чинності законом "Про обов'язкове медичне страхування".

Хоча очевидно, що за умов найвищої в Європі смертності та найнижчої тривалості життя громадян соціальна держава повинна діяти за іншою логікою, а саме: дозволити включати до податкового кредиту всі подібні витрати, не покриті коштами обов'язкового страхування. Тому ухвалення закону про обов'язкове медичне страхування є пріоритетним завданням реформування системи оподаткування в цілому. Специфіка цього виду страхування може полягати в тому, що спеціалізований державний фонд чи компанія виконуватимуть функції обов'язкового страхування окремих категорій осіб (військовослужбовців, державних службовців, дітей-сиріт тощо) та перестраховання, а безпосередньо страхування решти громадян здійснюватимуть також недержавні страхові компанії.

Хоча збори на обов'язкове соціальне страхування (крім пенсійного) не включаються до системи оподаткування України та адмініструють їх окремі фонди як самоврядні неприбуткові організації, Стратегія пропонує враховувати ці збори в складі бруто-витрат на оплату найманих працівників та осіб, які надають послуги за цивільно-правовими договорами. Для благодійних організацій ці витрати становлять значну частку загальних витрат: як видно з порівняльної таблиці нижче, з урахуванням зборів на обов'язкове соціальне страхування частка податків у бруто-витратах на оплату праці сягає 40%, і найбільшу частку становить збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Таблиця 6. Ставки податків на оплату праці фізичних осіб в Україні станом на січень 2010 року

Категорія фізичних осіб	Розмір доходу, на який нараховуються збори на обов'язкове державне страхування	Пенсійне страхування	Страховання від безробіття	Страховання від тимчасової непрацездатності	Страховання від професійних захворювань та нещасних випадків	Податок з доходів фізичних осіб	Ефективна ставка податків у складі бруutto-доходу (у розрахунку середньомісячної заробітної плати)
Найманий працівник, основне місце роботи	До 15 сум прожиткового мінімуму щомісяця	33,2% нараховувань + 2% відрахувань з доходу працівника	1,6% нараховувань + 0,6% відрахувань	1,4% нараховувань + 1,0% відрахувань	0,86% нараховувань + 0,5% відрахувань	15% суми, що перевищує соціальну податкову пільгу (50% мінімальної заробітної плати, або 434,5 грн станом на січень 2010 року)	38,5%
Найманий працівник, сумісництво	До 15 сум прожиткового мінімуму щомісяця	33,2% + 2%	1,6% нараховувань + 0,6% відрахувань	1,4% нараховувань + 1,0% відрахувань	0,86% + 0,5%	15%, соціальна податкова пільга не застосовується	40,5%
Найманий працівник, який має ін-	До 15 сум прожиткового мінімуму щомі-	4% нараховувань	0,7% нараховувань	0,7 + 0,25%	0,43% + 0,5%	15%, соціальна податкова пільга (150%	16,6%

валідність	місяця	33,2% нарахувань, 2% відрахувань	+ 0,5% відрахувань	2,2%, до-бровільно	загальної)	37,5-42,9%
Самозайнята особа	До 15 сум прожиткового мінімуму щомісяця	33,2% нарахувань, 2% відрахувань	1,9%, добро-вільно	2,2%, до-бровільно	Одна міні-мальна за-робітна плата щорі-чно, добро-вільно	15%, соціаль-на податкова пільга не за-стосовується
Одержувач авторської винагороди (крім договорів замовлення)	До 15 сум прожиткового мінімуму щомісяця	2%	1,9%, добро-вільно	2,2%, до-бровільно	Одна міні-мальна за-робітна плата щорі-чно, добро-вільно	15%, можли-вий податко-вий кредит 15-30-40% суми сплаченого податку
Фізична особа – підприє-мець, загальна система опо-даткування	До 15 сум прожиткового мінімуму щомісяця	33,2%	1,9%, добро-вільно	2,2%, до-бровільно	Одна міні-мальна за-робітна плата щорі-чно, добро-вільно	15% валового доходу після вирахування дозволених витрат
Фізична особа – підприє-мець, спрощена система опода-ткування	До 500 тис. грн щорічно	42% су-ми еди-ного по-датку (до 200 грн на мі-сяць)	11% су-ми еди-ного по-датку (до 200 грн на мі-сяць)	4% суми единого податку (до 200 грн на місяць)	Одна міні-мальна за-робітна плата щорі-чно, добро-вільно	43% суми єдиного податку

Можна констатувати, що значні витрати благодійних організацій-роботодавців на сплату зборів на обов'язкове соціальне страхування значно ускладнюють, як правило, виконання вимог статті 19 закону "Про благодійництво та благодійні організації" щодо обмеження витрат на утримання організацій до 20% їх сукупного річного доходу.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування часто не визнається податком також з тієї причини, що його платники одержуватимуть індивідуально визначені вигоди від сплати збору. Це частково справедливо щодо частки збору, який утримується з доходу працівників – ці внески надають їм персоніфіковане право на певну державну пенсію, хай навіть не завжди пропорційну їх фактичним внескам. Для підприємств-роботодавців, які сплачують лівову частку збору, в тому числі для благодійних організацій, така індивідуально визначена вигода не передбачена навіть теоретично, і тому цей збір для них належить до податків.

До того ж, хоча доходи Пенсійного фонду формально не включаються до зведеного бюджету України, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування надалі включено до переліку загальнодержавних податків у статті 14 Закону "Про систему оподаткування". Державний бюджет щорічно видає також дуже значні дотації Пенсійному фонду, в тому числі у формі додаткових зборів на окремі товари і послуги, не пов'язані з виплатами фізичним особам за надання послуг чи виконання робіт. Тому збори на послуги мобільного зв'язку, придбання нерухомого майна, відчуження легкових автомобілів та купівлю-продаж безготівкової іноземної валюти за гривню описано в інших главах.

Проблема реформи державного пенсійного страхування дуже важлива для благодійної діяльності, адже пенсіонери є групою, яка найчастіше потребує благодійної допомоги. В цьому дослідженні, безумовно, неможливо і недоцільно аналізувати основні аспекти цієї реформи, тим більше, що Україна належить до групи країн, де демографічні процеси найменш сприятливі для збереження традиційної системи державного пенсійного страхування. Причому змін потребують не тільки положення законодавства про пенсійний вік,

розподіл внесків між працівниками та роботодавцями тощо, хоча подібні зміни можуть на деякий час подовжити функціонування "солідарної" пенсійної системи. Сама функція пенсійного страхування наразі потребує переосмислення: замість відшкодування втрати доходів, які особа отримувала в працездатному віці, тепер має йтися радше про забезпечення прожиткового мінімуму осіб пенсійного віку.

У зв'язку з цим деякі розвинені країни або скасували спеціальні внески на обов'язкове пенсійне страхування і сплачують їх із загальних доходів бюджету (Данія), або обмежили їх базу доходом, що не перевищує двох мінімальних зарплат (Нідерланди). Крім того, Нідерланди встановили і значний податковий кредит для пенсіонерів, які працюють. Подібні заходи і в Україні стимулювали би перехід працівників на більш оплачувані посади, а також сприяли б підвищенню частки пенсіонерів, які добровільно працюють після досягнення пенсійного віку, та дозволили б вивести значну частину зарплат із "конвертів", що нині є серйозною соціальною проблемою.

3000 Податки на робочу силу та заробітну плату

Згідно з Методологією ОЕСР та МВФ ці податки включають інші податки, крім податку з доходів фізичних осіб та внесків на соціальне страхування. Подібні податки сплачуються пропорційно до кількості працівників або витрат на оплату їх праці.

Комунальний податок

Станом на січень 2010 року в Україні комунальний податок діє як додатковий податок на робочу силу та заробітну плату: згідно зі статтею 15 Декрету КМУ "Про місцеві податки і збори" всі юридичні особи, за винятком бюджетних установ і сільськогосподарських підприємств, повинні сплачувати до місцевих бюджетів комунальний податок у розмірі 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян, тобто наразі сума комунального податку становить до 20,4 грн на рік на кожного працівника.

Вплив на благодійну діяльність полягає в тому, що органи місцевого самоврядування неохоче використовують право звільняти від

сплати комунального податку певні види платників, зокрема, благодійні та інші неприбуткові організації. Це призводить до додаткових витрат благодійних організацій, особливо тих, які залучають значну кількість штатних працівників. Крім того, звільнення від сплати комунального податку не означає, що благодійні організації не зобов'язані подавати звітність щодо цього податку. Численними є випадки, коли це стає підставою для нарахування податковими органами фіскальних штрафів за кожне неподання звіту (щомісяця або щокварталу). Оскільки період між перевітками благодійних організацій, як правило, триває два-три роки, то сума цих штрафів може сягати 5-6 тис. грн.

Рекомендація: скасувати комунальний податок, як і передбачено в Стратегії, з огляду на те, що суми податку з фізичних осіб уже надходять переважно до місцевих бюджетів, а суми доходу від власне комунального податку надто мізерні, щоб задовольняти критерій простоти виконання. Це дозволить благодійним організаціям витратити менше коштів на оподаткування заробітної плати своїх працівників, ведення звітності та сплату фіскальних штрафів.

Для підтримки благодійної діяльності альтернативою може бути внесення змін до Декрету "Про місцеві податки і збори", які поширять загальне звільнення від сплати комунального податку на благодійні організації. Але це не оптимальний варіант, бо він не відповідатиме, зокрема, критерію заборони дискримінації.

Крім комунального податку, платежі до Фонду соціального захисту інвалідів, пов'язані зі створенням певних квот робочих місць для інвалідів, також можна включити до податків на робочу силу відповідно до зазначеної вище Методології.

ГЛАВА 7. ПОДАТКИ НА МАЙНО

4000 Податки на майно

У чинному законі "Про систему оподаткування" наведено лише два види таких податків: плата за землю та податок на нерухоме майно. Причому податок на нерухоме майно станом на січень 2010 року не запроваджено, але він активно обговорюється, і зареєстровані проекти Податкового кодексу передбачають перетворення цього податку, по суті, на основне джерело доходів місцевих бюджетів.

Хоча податок на власників автомобілів та інших самохідних транспортних засобів часто розглядають як податок на майно, згідно з методологією ОЕСР та МВФ він належить до податків на окремі товари і послуги, які описано в Главі 8.

4120 Періодичні податки на майно

Плата за землю

Чинний закон "Про плату за землю" № 2535 від 03.07.1992 року передбачає звільнення благодійних та релігійних організацій, зареєстрованих в Україні, від плати за землю, котра належить їм на праві власності та не використовується для підприємницької діяльності (абзац 5 ст. 12). Цей підхід ніби сприятливий для благодійних організацій, проте не відповідає критеріям заборони дискримінації, простоти виконання і нейтральності.

По-перше, на визначення об'єкта оподаткування вирішальний вплив справляє особистий статус платника. Йдеться не лише про численні пільги для окремих груп платників, які дають право на звільнення від плати за землю. Саме розміщення земельної ділянки в конкретному населеному пункті є підставою для різної оцінки землі чи іншого нерухомого майна незалежно від його ринкової вартості та змін розміру доходу, який власник може одержати від такого майна.

По-друге, податок на нерухоме майно сплачується незалежно від фактичного використання такого майна, а отже, власник – особли-

во за умови відносно низьких доходів – стимулюється до відмови від нерухомого майна взагалі. Наприклад, відмови приймати земельні ділянки чи інше нерухоме майно у спадщину внаслідок значної заборгованості по платі за землю стали типовою практикою в Україні, попри фактичне звільнення спадщин від податку на доходи фізичних осіб. Для благодійних організацій подібна ситуація також надмірно ускладнює прийняття пожертв у формі земельних ділянок, навіть якщо самі ці організації не є платниками податку на землю.

Нарешті, одноразова сплата податку (наприклад, заборгованості та фіскальних штрафів у разі спадкування земельних ділянок) може сягати кількадесяти тисяч гривень, що принципово несумісне зі збереженням прав власності більшістю платників податку та сприяє перерозподілу землі на користь великих землевласників або користувачів.

З точки зору розподілу плати за землю, то територіальним громадам, напевно, мають належати суми податків, пов'язаних з майном, що знаходиться на їх території. Але наразі плату за землю включено до загальнодержавних податків, що можна вважати цілком некоректним підходом. Крім того, сума плати за землю не виключається із сукупного оподаткованого доходу фізичних осіб, що не відповідає практиці країн ЄС, наприклад, Німеччини, де подібне виключення запобігає податковій дискримінації пенсіонерів та інших осіб з відносно низькими доходами.

Щодо плати за землю та податку на нерухоме майно, то володіння таким майном безвідносно до одержання доходу взагалі не повинно бути об'єктом оподаткування. Альтернативний підхід уже добре зарекомендував себе у практиці багатьох європейських країн. Так, у Німеччині на продаж земельних ділянок та нерухомого майна стягується податок у розмірі 3,5% вартості такого майна, в Португалії – 5-6,5%, в Естонії та Чорногорії – 2%, а в Сербії – 5%. Аналогічні податки запровадили такі країни, як Сінгапур і Тайвань, а також деякі штати США.

Податок на вартість землі стягується виключно під час відчуження земельних ділянок чи іншого нерухомого майна як певний відсоток вартості, зазначеної в договорі, але не менше встановленого зако-

ном мінімуму. Це означає, що в разі частого переходу права власності на таке майно податок може бути сплачений кілька разів на рік, а підвищення його вартості буде враховано в сумі податку. Навпаки, у разі зниження вартості землі чи іншого нерухомого майна платники податку не будуть змушені продавати його за заниженими цінами, якщо їх поточних доходів недостатньо для сплати податку на майно.

Податок на нерухоме майно

Зареєстровані наразі проекти Податкового кодексу чітко передбачають звільнення від оподаткування нерухомого майна благодійних організацій (крім земельних ділянок), які не використовуються для одержання доходу. Втім, недоліки та ризики цього податку подібні до тих, які описано в параграфі про плату за землю.

Запровадження відносно високої вартості чи площі нерухомого майна, що звільняється від оподаткування, позбавляє органи місцевого самоврядування переважної частини потенційних податкових доходів. Легко передбачити, наприклад, що в Україні право власності на таке майно буде активно оформлюватися на родичів власників та/або підставних осіб, щоб мінімізувати витрати на сплату податку. З іншого боку, жорсткі умови оподаткування нерухомого майна призведуть до численних соціальних конфліктів.

Наприклад, якщо ринкова вартість житла у великих містах України скоротилася за 2009 рік на 30-50%, навряд чи органи місцевого самоврядування змінять ставки податку навіть наступного бюджетного року, а зміни протягом одного року законодавство взагалі забороняє.

Досвід розвинених країн показує, що високі прямі податки на землю та інше нерухоме майно – особливо для пенсіонерів та інших осіб з відносно низькими доходами – спричиняють ризик позбавлення права власності на це майно, що не відповідає критерію нейтральності. Крім того, оцінка вартості землі та, особливо, житла має надзвичайно високі ризики щодо корупції та інших зловживань, спрямованих на заниження податкових зобов'язань окремих платників податків. За умов дефіциту житла в Україні та швидких змін цін на ринку нерухомості пряме оподаткування майна призведе-

де не стільки до збільшення доходів державного або місцевих бюджетів, скільки до зростання заборгованості платників з низькими доходами.

Під час фінансової кризи деякі країни ЄС звільнили вперше збудоване житло від податку на нерухоме майно (Італія) або запровадили знижену ставку такого податку (Греція).

Найбільш доцільним, на нашу думку, є законодавче скасування прямих податків на майно і відмова від запровадження нових подібних податків. Компенсувати втрати доходів бюджету – і як показує практика країн ОЕСР, навіть збільшити ці доходи – можливо шляхом перенесення цих сум на непрямі податки. Зразком такого податку може бути згаданий вище податок на (чисту) вартість земельних ділянок та іншого нерухомого майна під час їх продажу.

З іншого боку, сподівання на фіскальні вигоди податку на нерухоме майно як чи не на головне джерело доходів місцевих бюджетів нівелюються встановленням у проектах Податкового кодексу доволі значних граничних площ, звільнених від оподаткування. Цілком очевидно, що штучний поділ прав власності на таке майно дозволить платникам податку істотно скоротити свої зобов'язання, якщо не уникнуть їх повністю.

Слід наголосити, що для цілей благодійної діяльності особливого значення набувають також платежі за державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно (у тому числі застави і сервітутів). Адже благодійні фонди, на відміну, наприклад, від громадських організацій, підпадають під дію закону "Про відновлення платоспроможності і банкрутство", тому нерухоме майно, передане їм благодійниками для використання в благодійній діяльності, може бути відчужено через процедуру публічних торгів без умови збереження цільового призначення такого майна.

4300 Податки на спадщини та дарунки

З формальної точки зору податок на спадщини та дарунки в Україні включається до складу податку з доходів фізичних осіб²⁶. Однак

²⁶ Оподаткування спадщин і дарунків регулюється, відповідно, статтями 13 та 14 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року.

порядок оподаткування доходу у формі спадщин або дарунків – як і в більшості країн ЄС – значно відрізняється від оподаткування інших доходів фізичних осіб.

Вплив на благодійну діяльність справляє, по-перше, запровадження спеціальних ставок податку для окремих категорій осіб: за нульовою ставкою оподатковуються спадщини для родичів першого ступеня споріднення, а також для дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, а також інвалідів I групи; 5% – для інших осіб; 15% – для спадкоємців, які одержують спадщину від нерезидентів.

По-друге, окремі види майна оподатковуються за різними ставками. Так, нульова ставка не застосовується до об'єктів комерційної та інтелектуальної власності, цілісних майнових комплексів, корпоративних прав, цінних паперів, а також страхових виплат і пенсійних вкладів (крім спадкоємців-родичів першого ступеня споріднення).

Крім того, доходи у формі спадщини можуть оподатковуватися наразі державним митом, що збільшує витрати благодійників та/або осіб, які одержують спадщину. Наприклад, державне мито за відчуження автомобіля іншій особі, крім родичів першого ступеня споріднення, потребує сплати державного мита в розмірі 5% вартості такого автомобіля.

У чинному законі штучно встановлено несприятливий режим оподаткування дарунків від резидентів – юридичних осіб: воно регулюється за правилами, передбаченими для спадщин, а спадщину можна отримати тільки від фізичних осіб. Це призводить до того, що дарунки дітям-сиротам чи інвалідам від фізичних осіб звільняються від податку тільки за умов нотаріального посвідчення договорів дарування та сплати державного мита, а якщо аналогічний дарунок надасть благодійна організація чи інша юридична особа – резидент, то їм необхідно утримати податок з вартості дарунка за ставкою 17,65%.

Наприклад, громадянин А. подарував у 2009 році своєму сусіду, громадянину Б., інвалідну коляску вартістю 2000 грн без сплати державного мита. Такий дарунок було визнано нецільовою благо-

дійною допомогою, і громадянин Б. дізнався, що має задекларувати дохід на суму перевищення доходу, визначеного в пунктах 6.1.4 та 9.7.3 Закону "Про податок з доходів фізичних осіб", та самостійно сплатити податок із застосуванням коефіцієнта на дохід у негрошовій формі. Сума податку, яку треба сплатити не пізніше 1 квітня 2010 року, становитиме 17,65% від суми перевищення неоподаткованого розміру благодійної допомоги (840 грн). Тобто на "дохід" у розмірі 1260 грн громадянин Б. має сплатити податок у сумі 222 грн або вимагати від громадянина А. сплатити державне мито та нотаріальні послуги.

На нашу думку, з огляду на високі ефективні ставки податку з доходів фізичних осіб та слабку систему адміністрування податкових кредитів для України наразі мало прийнятне повне звільнення благодійної допомоги фізичним особам від оподаткування, хоча саме такий підхід запроваджено в 16 з 27 країн ЄС. Подібне звільнення призведе радше до ще більшого використання благодійної діяльності для "відмивання" грошей, що матиме негативні наслідки для розвитку благодійності в цілому.

Ще менше відповідають критеріям заборони дискримінації та нейтральності звільнення від оподаткування благодійної допомоги окремим категоріям осіб. Очевидно, оптимальним варіантом було б оподаткування благодійної допомоги фізичним особам, яка перевищує встановлений законом прожитковий мінімум, за ставками податку на дарунки і спадщини.

4400 Податки на фінансові правочини

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування на операції купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню

Вплив на благодійну діяльність справляє сплата цього збору в розмірі 0,2% суми валюти, що є об'єктом купівлі-продажу. Цей збір сплачується переважно при купівлі іноземної валюти для оплати, наприклад, лікування громадян за кордоном: приміром, у разі складних операцій сума цього збору може бути еквівалентною 150-200 євро. Оскільки загальна сума доходів від цього збору у 2009 році перевищила 1 млрд грн, то скасувати його найближчими

роками навряд чи доцільно, а пропозиції щодо спеціальних пільг для благодійних організацій явно не відповідатимуть критерію заборони дискримінації.

4500 Інші неперіодичні податки на майно

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за придбання нерухомого майна

Цей збір у розмірі 1% вартості нерухомого майна стягується з усіх покупців, за винятком житла, набутого за бюджетні кошти, або яке громадяни придбають уперше. Вплив на благодійну діяльність полягає у тому, що платниками збору є також благодійні організації та благодійники, що набувають нерухоме майно для організації притулків та інших закладів для надання благодійної допомоги.

На відміну від інших додаткових зборів на державне пенсійне страхування, цей збір дає відносно невеликі податкові доходи, тому рекомендується його скасувати з огляду на стягнення наразі державного мита за продаж нерухомого майна та плати за реєстрацію речових прав на нерухоме майно.

Державне мито за продаж нерухомого майна

Відповідно до підпунктів а) та б) п. 3 ст. 3, а також підпунктів р) та с) п. 6 ст. 3 Декрету КМУ "Про державне мито" державне мито у розмірі 1% фактичної вартості нерухомого майна підлягає сплаті при нотаріальному посвідченні відчуження такого майна чи його продажу на товарній біржі або публічних торгах.

Рекомендація: замінити цей збір непрямим податком на вартість землі нерухомого майна, який обчислюється на рівні зниженої ставки ПДВ для операцій з відчуження такого майна та розподіляється між місцевим бюджетом і Пенсійним фондом.

Нерухоме майно протягом часу перебування у власності не підлягає оподаткуванню. Натомість під час приватизації, продажу, дарування, ренти землі, а також іншого відчуження нерухомого майна, у тому числі договорів фінансового лізингу, державна реєстрація права власності відбувається за умови сплати непрямого податку в

розмірі 8-10% від звичайної вартості такого майна. Це означає, що у разі продажу квартири або земельної ділянки за ціною 1 млн грн місцевий бюджет отримає 80 тис. грн податку при кожній операції відчуження. В таких країнах, як Сінгапур, Гонконг чи Естонія, доходи від цього податку становлять до 30% від усіх доходів бюджету. У курортних місцевостях органи самоврядування можуть підвищувати ставку податку до стандартної ставки ПДВ в обмін на скасування туристичних, курортних і тому подібних зборів. Адже ціна нерухомості в курортах, як правило, вища, ніж в інших населених пунктах, хоча відчувається рідше.

ГЛАВА 8. ПОДАТКИ НА ТОВАРИ І ПОСЛУГИ

5000 Податки на товари і послуги

Чинне законодавство України передбачає стягнення значної кількості так званих "непрямих" податків, що включаються до ціни товарів та послуг, і їх продавці діють як податкові агенти. Найбільш важливими є ПДВ, акцизні збори і ввізне мито; крім того, ці податки згідно з методологією ОЕСР та МВФ включають податок на власників транспортних засобів, доходи фіскальних монополій, а також численні податки на послуги, які є, по суті, спеціальними акцизами.

Як зазначено вище, непрямі податки забезпечують дедалі більшу частку податкових доходів в Україні. З іншого боку, треба зважати на те, що саме адаптація законодавства про ці податки до законодавства ЄС є обов'язковою умовою членства в ЄС. Тому пропозиції скасувати, зокрема, ПДВ або замінити його податком на продажі в перспективі не є прийнятними.

5111 Податок на додану вартість

Закон "Про податок на додану вартість" зазнає найчастіших і найбільш значущих для бюджету змін серед усіх законів України про оподаткування. Поширена не зовсім коректна оцінка, ніби цей закон встановлює дві ставки податку: **стандартну (20%)** і **нульову**. Адже нульова ставка – тобто право на податковий кредит та від-

шкодування з бюджету сплаченої раніше суми податку – застосовується тільки до платників, які здійснюють операції з нерезидентами (експорт товарів і послуг, фрахт, страхування тощо).

Проте нульова ставка, яка на підставі індивідуальних рішень міжвідомчої комісії при КМУ може запроваджуватися для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів²⁷, явно не відповідає ні законодавству ЄС, ні критеріям нейтральності та заборони дискримінації, оскільки у відносинах між резидентами застосовується тільки стандартна ставка.

Привертає увагу та обставина, що жоден із проектів Податкового кодексу не передбачає запровадження **зниженої ставки ПДВ** на суспільно корисні товари і послуги (зокрема, на харчові продукти, комунікаційні послуги, у тому числі мобільний зв'язок та інтернет, культурні та видовищні заходи). Шоста Директива ЄС 77/388/ЕЕС дозволяє знижувати ставку на ці послуги до 5%, і серед членів ЄС тільки Данія і Литва не скористалися цим правом; з-поміж інших європейських країн знижену ставку ПДВ не запровадили лише Вірменія та Україна.

Відсутність зниженої ставки ПДВ має величезний вплив на благодійну діяльність та, головне, на потребу осіб з відносно низькими доходами у благодійній допомозі. Наприклад, за даними Держкомстату у 2008 році витрати всіх домогосподарств України на харчі та безалкогольні напої становили 48,9% їх сукупних витрат, з них 8,2% – це сума ПДВ, яка за рік становила близько 2530 грн. Якби ставка ПДВ на харчі та безалкогольні напої дорівнювала 8%, як у більшості країн ЄС, то пересічні українські домогосподарства витрачали б на сплату ПДВ лише 3,9% сукупних витрат або 1220 грн на рік.

З урахуванням ще 15,4% витрат на інші товари і послуги, які можуть оподатковуватися за зниженою ставкою ПДВ (житло, комунальні послуги, транспорт і зв'язок, відпочинок та культура) сума сплаченого протягом року ПДВ скоротилася б із 3330 грн до 1480 грн. Отже, зменшення витрат домогосподарств унаслідок запровадження зниженої ставки на ПДВ відповідно до законодавства

²⁷ Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97 від 03.04.1997 року, п. 6.2.8.

ЄС еквівалентно додатковому доходу в розмірі однієї середньомісячної зарплати або зменшенню ставки податку з доходів фізичних осіб на 6%. Очевидно, що пенсіонери та інші особи з відносно низькими доходами витрачають на зазначені вище товари і послуги ще більшу частку своїх витрат. Скажімо, якщо з пенсії 900 грн на оплату харчів та комунальних послуг витратити 750 грн, то за рік такий пенсіонер переплачує державі близько 830 грн або 7,7% свого сукупного доходу.

Крім запровадження зниженої ставки, потребує змін також перелік товарів і послуг, звільнених від ПДВ на підставі статей 3 та 5 чинного закону "Про податок на додану вартість". Згідно з Додатком 3 до Шостої Директиви ЄС 77/388/ЕЕС **звільненню підлягає поставка товарів і послуг**, деякі з котрих мають велике значення для благодійної діяльності:

- 1) медичні послуги та товари медичного призначення, поставки біологічних компонентів (донорська кров та органи тощо);
- 2) соціальні послуги (якщо ці послуги надають неприбуткові організації);
- 3) товари і послуги для дітей;
- 4) освітні послуги;
- 5) культові послуги (якщо ці послуги надають неприбуткові організації);
- 6) поставки товарів і послуг, що надаються членам неприбуткових організацій на неконкурентних засадах за умови сплати добровільних внесків;
- 7) послуги у сфері фізичної культури та аматорського спорту (якщо ці послуги надають неприбуткові організації);
- 8) послуги у сфері культури (якщо ці послуги надають неприбуткові організації);
- 9) перевезення осіб транспортними засобами спеціального призначення;
- 10) телекомунікації (якщо ці послуги надають неприбуткові організації);
- 11) поштовий зв'язок, крім телекомунікацій (наразі в ЄС обговорюється скасування цієї пільги).

З цього переліку видно, що для цілей благодійної діяльності дуже важливим є **звільнення** від сплати ПДВ поставок соціальних послуг, телекомунікацій (як-от громадського телебачення) та послуг у сфері культури. Поступове наближення до законодавства ЄС відобразилося у звільненні від ПДВ з січня 2011 до січня 2016 року діяльності з виробництва національних кіно- і телефільмів, а також дублювання іноземних фільмів українською мовою²⁸.

Крім того, в Шостій Директиві ЄС передбачено звільнення для товарів і послуг, які надаються виключно членам неприбуткових організацій в обмін на членські внески, що має величезне значення для оподаткування основної діяльності таких організацій, в тому числі благодійних.

Як зазначено у чинній Стратегії, лише 12% доходів від ПДВ надходить від оподаткування поставок товарів і послуг резидентами; решта припадає на імпортні товари, що значно підвищує загальний рівень цін для споживачів. Утім, звільнення численних видів товарів і послуг від сплати ПДВ як таке не зменшує ціни на ці товари і послуги, бо суми ПДВ, сплачені виробниками у складі витрат на сировину, енергоносії тощо, не включаються до їх податкового кредиту і ніколи не відшкодовуються з бюджету. Отже, запровадження зниженої ставки ПДВ, яке передбачає компенсацію різниці між стандартною і зниженими ставками, більше стимулює надавати відповідні послуги та стримує зростання цін на них, ніж звільнення цих послуг від сплати ПДВ.

Крім того, в країнах ЄС діють спеціальні схеми оподаткування ПДВ для малого бізнесу, фермерських господарств, предметів антикваріату і творів мистецтва, банківських металів, туристичних агентів, а також електронної торгівлі, що також лише частково відображено в законах України. Але ці види діяльності, особливо електронна торгівля та продаж творів мистецтва, дуже важливі для благодійної діяльності.

Специфічною для цілей благодійної діяльності є перешкода, яку чинний закон "Про податок на додану вартість" створює для формування **ендавментів** – суми коштів або цінних паперів, доходи

²⁸ Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97 від 03.04.1997 року, пп. 5.1.25 та 5.1.26.

від яких у формі процентів або дивідендів витрачаються на благодійну діяльність²⁹. Зокрема, оскільки продаж цінних паперів за кошти або інші цінні папери звільнено від сплати ПДВ незалежно від суми, то оподаткування передачі цінних паперів благодійним організаціям безоплатно виглядає абсолютно некоректним підходом³⁰. Це особливо перешкоджає формуванню ендавментів – цільового капіталу, пасивні доходи на який витрачаються на благодійну діяльність. Адже відчуження цінних паперів за кошти чи інші цінні папери звільнено від оподаткування.

Наприклад, компанія М. має намір створити ендавмент для підтримки восьми талановитих програмістів-інвалідів і передати для формування цього ендавменту власні акції вартістю 500 тис. грн. Орієнтовний розмір дивідендів на ці акції становив у 2009 році 53 тис. грн. Юристи і бухгалтер компанії М. з'ясували, що компанія матиме сплатити ПДВ на суму безоплатно переданих акцій (83 333 грн), що вдвічі перевищить вартість допомоги програмістам після утримання податку на суму дивідендів (9010 грн). Крім того, в разі передачі власних акцій може вимагатися наявність ліцензії на професійну діяльність на ринку цінних паперів.

Треба зазначити, що загальний неоподаткований мінімум поставок товарів та послуг, які не включено до переліку звільнених від ПДВ, становить у країнах ЄС суму, еквівалентну 35-100 тис. євро. В Україні, очевидно, цей мінімум треба підвищити принаймні до 50-60 тис. євро з огляду на слабке адміністрування саме цього податку. Крім того, ефективним засобом запобігання затримкам у відшкодуванні податкового кредиту по ПДВ можуть бути не тільки податкові заліки, які чинне законодавство України забороняє, а й право платників перейти в разі затримки відшкодування податкового кредиту на щоквартальну сплату ПДВ замість сплати щомісяця, яке передбачено, наприклад, законодавством Польщі.

Окрім впливу на ціну придбання товарів і послуг, що використовуються для власне благодійної діяльності, а отже, на потребу в залученні додаткових коштів, суб'єкти благодійної діяльності в

²⁹ Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" № 889 від 22.05.2003 року, п. 9.7.5.

³⁰ Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97 від 03.04.1997 року, пп. 3.2.7 та 5.1.21.

Україні наразі позбавлені права і на податковий кредит щодо вартості переданих для благодійної діяльності товарів та послуг. Ці проблеми набувають ще більшої гостроти, оскільки реальна ставка ПДВ в Україні є найвищою серед країн, які запровадили цей податок. Адміністрування ж відшкодування сум ПДВ загальновизнано серйозною проблемою і в інших сферах, крім благодійної діяльності.

В Україні не застосовується знижена ставка ПДВ, як того вимагає законодавство ЄС. Наприклад, найефективнішою формою підтримки видавничої діяльності є не звільнення від податку як таке, а відшкодування різниці між сумою податку, сплаченого за стандартною ставкою, і зниженою ставкою, за якою реалізуються книги чи журнали (у Франції, наприклад, ця різниця становить до 17,5% ціни). Саме в подібних заходах і полягає регулятивний вплив ПДВ, який в Україні не використовують, ба навіть іноді заперечують. Однак передбачене проектами Податкового кодексу зниження стандартної ставки ПДВ (до 18%), на нашу думку, не матиме прямого впливу на благодійну діяльність. Більше того, як зазначено в листі ДПА від 27.06.2006 року № 12089/7/15-0517, ознака неприбутковості взагалі не впливає на статус платника ПДВ.

Рекомендації: запровадити знижену ставку ПДВ на товари і послуги, визначені в законодавстві ЄС; підвищити розмір неоподаткованого мінімуму до еквівалента 50 тис. євро; поширити звільнення від сплати ПДВ на суспільно-корисні послуги, як-от соціальні послуги, послуги у сфері культури та телекомунікацій, а також на поставку товарів і послуг неприбутковими організаціями своїм членам в обмін на добровільні внески; звільнити від оподаткування безплатну передачу цінних паперів благодійним та іншим неприбутковим організаціям для формування ендавментів.

Таблиця 7. Порівняльна таблиця щодо ставок ПДВ у країнах Ради Європи станом на січень 2010 року.³¹

Країна	Стандартна ставка на ПДВ	Знижена ставка	Граничні втрати доходів бюджету
Данія	25%	-	-
Швеція	25%	6% або 12%	13-19%
Норвегія	25%	-	-
Угорщина	25%	5 або 18%	20%
Хорватія	23%	-	-
Фінляндія (23% з 01.07.2010)	22%	8% або 17%	5-14%
Польща	22%	3% або 7%	15-19%
Ірландія	21,5%	4,8% або 13%	8,5-16,7%
Бельгія	21%	6% або 12%	9-15%
Латвія	21%	10%	11%
Литва	21%	-	-
Україна	20%	-	-
Австрія	20%	10% або 12%	8-10%
Болгарія	20%	7%	13%
Естонія	20%	5%	15%
Чехія	20%	9%	11%
Італія	20%	4% або 10%	10-16%
Португалія	20%	5% або 12%	8-15%
Словенія	20%	8,5%	11,5%
Франція	19,6%	2,1% або 5,5%	14,1-17,5%
Словаччина	19%	10%	9%
Румунія	19%	9%	10%
Німеччина	19%	7%	12%
Греція	19%	4,5% або 9%	10-14,5%
Нідерланди	19%	6%	13%
Азербайджан	18%	-	-
Туреччина	18%	1% або 8%	10-17%
Білорусь	18%	8% або 10%	8-10%
Грузія	18%	-	-
Росія	18%	8% або 10%	8-10%
Мальта	18%	5%	13%
Сербія	18%	8%	10%
Велика Британія	17,5%	5%	12,5%
Чорногорія	17%	7%	10%
Іспанія	16%	4% або 7%	9-12%
Кіпр	15%	5%	10%

³¹ Відомості про ставки податків за матеріалами <http://www.dits.deloitte.com> та <http://www.taxrates.cc>.

Люксембург	15%	3%, 6%, 9% або 12%	3-12%
Казахстан	12%	-	-
Швейцарія	7,6%	2,4% або 3,6%	4-5,2%

Як видно, на відміну від прямих податків, під час фінансової кризи 2008-2010 років жодна країна ЄС не вдавалася до зниження ставки ПДВ. Натомість Латвія, Угорщина, Фінляндія та Чехія підвищили стандартну ставку ПДВ у 2010 році на один відсоток, а Велика Британія повернулася до "докризової" стандартної ставки після тимчасового запровадження ставки в розмірі 15% у 2009 році. Литва внаслідок дуже важкої фінансової кризи навіть підвищила стандартну ставку ПДВ з 18% до 21%, а також скасувала скорочені ставки ПДВ у 5% та 9%.

Натомість фінансова криза стимулювала такі заходи у сфері оподаткування ПДВ, як надання платникам права перейти на шокквартильну сплату ПДВ (Нідерланди) або запровадження податкового заліку сум податкових кредитів на ПДВ, невідшкодованих протягом 60 днів (Польща) або 30 днів (Словаччина). Греція запровадила знижену ставку ПДВ щодо тимчасового розміщення людей (послуги готелів, кемпінги, мотелі, орендоване житло тощо). Бельгія та Румунія знизили ставки ПДВ на спорудження приватного або соціального житла.

5121 Акцизні збори

На відміну від ПДВ як універсального акцизу, кількість спеціальних акцизних зборів на окремі товари та їхні ставки в Україні поступово наближуються до тих, що застосовують країни ЄС. Прикладом можуть бути закони про підвищення акцизного збору на тютюнові вироби³², прийняті у 2008-2009 роках за активної підтримки неприбуткових організацій.

Стратегія також передбачає зобов'язання України знизити рівень доступності та споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів відповідно до законодавства ЄС. Адже для цілей благодійної діяльності очевидно є потреба надалі підвищувати акцизні збори

³² Зокрема, це Закони України № 340 від 31.07.2008 року та № 1201 від 31.03.2009 року.

на алкогольні й тютюнові вироби, які спричиняють значну кількість хвороб і нещасних випадків, а отже, посилюють потребу в наданні благодійної допомоги різним групам.

По суті, значний безпосередній вплив на благодійну діяльність наразі справляють акцизні збори на легкові автомобілі спеціального і спеціалізованого призначення (реанімоби́лі, пожежні, ритуальні тощо) (код 8703 Митного тарифу). Очевидно, що стягнення цих зборів не має фіскального смислу, адже пропорційно зростають витрати бюджетів на придбання таких автомобілів державними органами чи благодійними організаціями навіть у випадку, коли власне автомобілі одержано як гуманітарну допомогу або безплатно.

У грудні 2009 року ухвалено жорсткі вимоги до спадкоємців інвалідів, які одержали легкові автомобілі як гуманітарну допомогу менше ніж за 10 років до смерті: ці спадкоємці зобов'язані сплатити всі податки та збори, в тому числі акцизні, які діяли на час одержання автомобіля, під загрозою його конфіскації. Окрім збільшення бюджетних витрат на придбання автомобілів для інвалідів, можна очікувати зростання кількості судових позовів та інших конфліктів у цій сфері.

Крім того, на загальні витрати благодійних організацій та інших благодійників, які використовують автомобілі та інші транспортні засоби для ведення своєї діяльності, безумовно, впливають акцизні збори на окремі види палива. З іншого боку, кілька країн скористалися підвищенням акцизного збору на бензин та інші види палива, щоб скасувати кілька інших податків та зборів (податок з власників самохідних механізмів, дорожній збір, плату за державну реєстрацію автомобілів та їх технічний огляд тощо).

Переваги такого порядку оподаткування численні та очевидні: відносно більшим є податкове навантаження на платників, які споживають більше пального та, відповідно, частіше використовують транспортні комунікації; розстрочення податку сплати в часі; зручність стягнення та мінімальна можливість ухилення від сплати; можливість використання частини доходів від акцизів для виробництва екологічно чистих видів палива чи субсидій на ремонт та утримання транспортних шляхів.

Запровадження спеціальних акцизних зборів на електрику та інші енергоносії замість чинних цільових надбавок до тарифів на газ, електрику та теплову енергію дозволить стимулювати енергозбереження та підвищити доходи бюджету, що також відповідає цілям Стратегії та законодавству ЄС.

Так, підвищення акцизного збору на пальне дозволило б не лише скасувати одразу кілька обтяжливих обов'язкових платежів до бюджету (податок на власників самохідних транспортних засобів, плату за технічний огляд, за державну реєстрацію, дорожні збори), а й досягнути таких важливих цілей, як:

- відносно більші податкові платежі від осіб, які споживають більшу кількість пального, що стимулюватиме перехід на більш економічні моделі автомобілів або на ті види пального, на які законодавство ЄС дозволяє знижену ставку ПДВ (газ, електрика тощо);
- плата за експлуатацію транспортних шляхів перекладається на фактичних користувачів у зручний для них час і спосіб;
- зменшення корупційних ризиків при митному оформленні, реєстрації чи перереєстрації транспортних засобів.

5123 Ввізне мито

Питома вага ввізного мита в Державному бюджеті, як зазначено у Главі 4, поступово скорочується після вступу України до СОТ. Розміри ставок та порядок сплати мита на імпорتنі товари в Україні також дедалі більше регулюються нормами ГАТТ/СОТ та іншими міжнародними договорами.

По суті, до ввізного мита належить також плата за митне оформлення поза місцем розташування митних органів чи у позаробочий час митних органів.

Для благодійної діяльності найбільше практичне значення мають умови звільнення товарів, одержаних від нерезидентів як гуманітарна чи інша благодійна допомога, від ввізного мита. Так, Директиви Ради ЄС³³ передбачають визнання гуманітарною допомогоюю

³³ COUNCIL REGULATION (EC) No 1257/96 of 20 June 1996 concerning humanitarian aid.

виключно товарів, що використовуються для здійснення благодійної діяльності після перетинання митного кордону, за умови що ці товари призначені для:

- 1) розподілу або безплатного надання фізичним особам, потерпілим від стихійного лиха, техногенних катастроф, збройних конфліктів, епідемій та епізоотій, а також безплатного користування неприбутковими організаціями, які надають допомогу таким потерпілим особам;
- 2) розподілу або безплатного надання інвалідам, іншим особам з тяжкими хворобами або зі стійкими фізичними вадами, а також безплатного користування неприбутковими організаціями, які надають допомогу таким особам.

Крім того, підлягають звільненню від ввізного мита товари, одержані благодійними організаціями для безплатного розподілу між нужденними особами; для разових заходів зі збору коштів для нужденних осіб; а також для безпосереднього використання благодійними організаціями для статутної благодійної діяльності³⁴.

Рекомендація: привести у відповідність до законодавства ЄС положення закону України "Про гуманітарну допомогу" в частині звільнення гуманітарної допомоги від сплати ввізного мита. З урахуванням змін до законодавства про благодійні організації, що стосуватимуться їх підвищеної прозорості та підзвітності за використання пожертв та інших добровільних внесків, можливо внести зміни і стосовно звільнення від ввізного мита обладнання та інших товарів для безпосереднього використання благодійними організаціями.

В Україні не мають прямого впливу на благодійну діяльність **фіскальні монополії** та **експортні мита**, адже їх перелік дедалі скорочується.

5126 Податки на окремі види послуг

В Україні запроваджено декілька податків та зборів, які являють собою, по суті, спеціальні акцизи на вартість окремих видів послуг.

³⁴ COUNCIL REGULATION (EC) No 918/83 of March 28, 1983 setting up a Community system of relief from customs duty.

До таких спеціальних акцизів належать, зокрема, гастрольний збір, податок на рекламу та деякі місцеві збори.

Гастрольний збір

Згідно із законом "Про гастрольну діяльність" усі гастрольні заходи – у тому числі концерти, виставки, фестивалі – оподатковуються спеціальним гастрольним збором у розмірі 3% валового доходу від конкретного заходу.

Благодійні гастрольні збори звільняються від гастрольного збору за умови виконання таких вимог: 1) дозвіл органу культури на проведення такого заходу видано не пізніше ніж за три доби до його проведення; 2) не більше 20% доходу витрачається на рекламу, оренду та інші пов'язані витрати.

Вплив на благодійну діяльність полягає, передусім, у правовій невизначеності обов'язку органів культури надавати відповідні попередні дозволи замість подальшого контролю над цільовим використанням доходів від благодійних гастрольних заходів.

Крім того, витрати благодійників на проведення гастрольних заходів часто перевищують 20% від одержаних доходів. Проведення таких заходів потребує, навпаки, додаткових витрат з боку благодійників, що позбавляє їх стимулів до регулярної організації благодійних заходів.

Не встановлено також неоподаткований мінімум валових доходів, який звільняється від гастрольного збору, тому благодійники змушені нести витрати з організації заходу і звертатися за дозволом незалежно від суми фактично одержаного доходу.

Рекомендація: скасувати гастрольний збір як неефективний з точки зору забезпечення податкових доходів. Скасувати гастрольний збір доцільно також за умови запровадження зниженої ставки ПДВ на культурні заходи, як передбачено згаданою вище Директивою 77/388/ЕЕС.

Податок на рекламу

Декрет КМУ "Про місцеві податки і збори" включив податок на рекламу до місцевих податків, тому за відсутності місцевого податку на майно органи місцевого самоврядування розглядають доходи від податку на рекламу як основу власних бюджетних надходжень. Разові оголошення оподатковуються за ставкою 0,1% вартості послуг з розміщення реклами, повторні – 0,5%.

Вплив податку на рекламу на благодійну діяльність полягає в тому, що інформація про діяльність благодійних організацій або благодійні заходи не визнається в законі "Про рекламу" як соціальна реклама або окремий різновид інформації, що звільняється від сплати податку на рекламу. Отже, навіть згадування назви чи імені благодійника в статтях або телерепортажах засоби масової інформації та податкові органи вважають рекламою, що має бути оподаткована податком на рекламу. Це явно перешкоджає поширенню інформації про благодійну діяльність та її популяризації в Україні.

Благодійники – платники податку на прибуток стикаються також з колізією норм законів у сфері включення витрат на спонсорську рекламу до своїх валових витрат. Закони "Про рекламу" і "Про благодійництво і благодійні організації" визнають спонсорством згадування лише найменування благодійника або його товарних знаків і знаків послуг. Проте закон про оподаткування дозволяє включати до валових витрат тільки рекламу конкретних товарів або послуг (до двох відсотків суми прибутку попереднього року).

Рекомендація: скасувати податок на рекламу стосовно поширення інформації про благодійні заходи та про діяльність благодійних організацій, що передбачають зареєстровані проекти Податкового кодексу. За умови запровадження зниженої ставки ПДВ на діяльність у сфері телекомунікацій та видавничої діяльності доцільно скасувати податок на рекламу.

Збір за проведення місцевих конкурсів, публічних продажів та аукціонів

Цей збір також віднесено до місцевих податків і зборів Декретом КМУ "Про місцеві податки і збори". Подібно до гастрольного збо-

ру, благодійники, які мають намір провести аукціон чи інший публічний продаж товарів для фінансування благодійної діяльності, зобов'язані сплатити збір у розмірі 0,1% очікуваного доходу до місцевого бюджету не пізніше ніж за три дні до проведення благодійного місцевого аукціону чи іншого заходу.

Вплив цього збору на благодійну діяльність обумовлюється тим, що публічний продаж товарів, які пропагують ідеї чи діяльність благодійних організацій, належить до основної діяльності таких організацій і звільняється від оподаткування за умови, що відповідна діяльність прямо передбачена їх статутами. Це призводить до частих колізій і конфліктів з податковими органами і потребує щонайменше внесення змін до статутів і відповідних витрат.

Інша вимога закону, а саме про те, що продаж подібних товарів має здійснюватися за ціною, нижчою за звичайні ціни, значно обтяжливіша для благодійних організацій. Адже оцінка звичайної ціни товарів, безплатно одержаних від інших благодійників, може здійснюватися за різними методами, передбаченими в п. 1.20 закону "Про оподаткування прибутку підприємств": від собівартості до ціни, встановленої конкретним договором. З цієї точки зору застосування критерію звичайних цін до продажу товарів через благодійні аукціони призводить до абсурдних наслідків.

Наприклад, благодійник на аукціоні оцінює краватки, іграшки чи книги, зібрані благодійною організацією, дорожче їх звичайної ринкової ціни саме з метою допомогти їй зібрати кошти на конкретну благодійну програму. Але тоді благодійна організація змушена сплатити податок від одержаних на благодійному аукціоні доходів на загальних підставах, тобто до 25% доходу, якщо немає інших валових витрат. Так, під час продажу на благодійному аукціоні дитячих малюнків чи фотографій не можна застосувати критерії ні собівартості, ні ринкових цін, бо вони відсутні. Тому наразі єдиним засобом визнати доходи від благодійного аукціону як доходи від основної діяльності буде передача малюнків благодійнику за ціною **нижчою**, ніж фактично отримана під час продажу на аукціоні, як зазначено в п. 1.20.4 закону "Про оподаткування прибутку підприємств".

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за послуги стільникового зв'язку

Попри цільове призначення, цей збір належить до категорії податків на послуги і впливає на благодійну діяльність переважно через те, що його стягнення – разом із застосуванням стандартної ставки ПДВ – перешкоджає збиранню благодійних пожертв завдяки використанню смс-повідомлень та інших послуг власникам мобільних телефонів. Ця практика дуже поширена, зокрема, в країнах ЄС, де такі телекомунікації оподатковуються зниженою ставкою ПДВ.

Ставка збору відносно висока – додатково до 7,5% вартості послуги, що дозволяє одержувати податкові доходи близько 2 млрд грн. Очевидно, скасування цього збору не є наразі доцільним, але скорочення його ставки разом із запровадженням зниженої ставки ПДВ стимулювало б операторів стільникового зв'язку до послуг із залучення благодійних пожертв, зокрема, на користь благодійних організацій.

Наприклад, громадянин К. надіслав смс-повідомлення вартістю 8 грн по оголошенню про збір коштів на лікування неповнолітнього Ц. Коли він згідно із законом запитав звіт про цільове використання коштів від благодійного фонду, то дізнався, що з наданої ним пожертви 1,33 грн становила сума ПДВ, 48 коп. – збір до пенсійного фонду, а 1,19 грн – вартість послуг оператора мобільного зв'язку. Крім того, оскільки оператор не пересилав кошти безпосередньо на рахунок лікарні, батьки Ц. мають сплатити податок на суму 75 коп. (15% від решти 5 грн). Тому витрати на оплату лікування не перевищують 4,25 грн або 53% суми пожертви, навіть без урахування адміністративних витрат благодійного фонду та банківських послуг. Подібне становище суперечить принципу цільового використання благодійних пожертв та ускладнює подальший збір коштів на повторне лікування.

5128 Інші податки на окремі види товарів і послуг

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування за відчуження легкових автомобілів

Цей збір у розмірі 3% вартості легкового автомобіля стягується за відчуження таких автомобілів фізичними або юридичними особами на користь інших осіб, крім інвалідів. Очевидно, що благодійні організації та інші благодійники не мають пільг щодо сплати ні зазначеного збору, ні державного мита – по суті, це призводить до подвійного оподаткування, в тому числі у сфері благодійної діяльності.

Державне мито за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів

Згідно з підпунктом г) п. 3 ст. 3 Декрету КМУ "Про державне мито" № 7-93 від 21.01.1993 року посвідчення договорів про відчуження транспортних засобів дітям, батькам або іншому з подружжя оподатковується державним митом у розмірі 1% дійсної вартості транспортного засобу; при відчуженні на користь інших осіб ставка державного мита зростає до 5% вартості автомобіля чи іншого транспортного засобу.

5200 Податки на використання товарів або дозволи на ведення певних видів діяльності

Згідно з методологією ОЕСР та МВФ до таких податків належать податки на транспортні засоби, зокрема, згаданий вище податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, плата за ліцензії та патенти, деякі місцеві збори (збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно- і телезйомок), єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон.

За винятком податку з власників транспортних засобів, вплив цих податків на благодійні організації та благодійну діяльність у цілому незначний. Проте рекомендується ці податки скасувати, а пода-

ток з власників транспортних засобів, як зазначено вище, включити до складу акцизного збору на пальне чи енергоносії, які використовуються при експлуатації відповідних транспортних засобів.

6000 Інші податки

Традиційно до таких податків включають гербові збори та аналогічні їм податкові доходи (як-от плату за реєстрацію прав власності, укладання контрактів тощо).

В Україні наразі гербовий збір не стягується, а державне мито, яке виконує подібні функції щодо численних операцій, пропонується виключити з переліку податків.

Крім того, не треба забувати, що обов'язкові платежі, які Стратегія пропонує виключити з переліку податків, також доцільно реформувати відповідно до критеріїв, наведених у Главі 2. Наприклад, у багатьох випадках розмір державного мита менше плати за банківські послуги щодо його сплати – це очевидно порушує критерій простоти виконання, незалежно від того, чи вважати цей платіж податком.

Наприклад, державне мито за подання скарг на неправомірні дії органів державного управління і службових осіб, що порушують права громадян, становить 0,2 неоподаткованого мінімуму доходів громадян³⁵ або 3,4 грн. Натомість плата за банківські послуги може сягати 5-10 грн, що очевидно не відповідає критерію простоти виконання податкових зобов'язань.

З іншого боку, Декрет КМУ "Про державне мито" містить значну кількість пільг для індивідуально визначених неурядових організацій, що порушує критерій заборони дискримінації.

Втім, навіть якщо таке виключення обґрунтовано, законодавство про державне мито потребує істотних змін з огляду на його вплив на благодійну діяльність. Достатньо зазначити, що благодійні організації сплачують значні суми державного мита за нотаріальне посвідчення договорів, що підлягають оцінці (1% вартості), в тому

³⁵ Декрет Кабінету Міністрів України "Про державне мито" № 7-93 від 21.01.1993 р., абзац 6) п. 1 ст. 3.

числі у випадку дарування іноземної валюти, а також договорів оренди нерухомого майна (5-50 неоподаткованих мінімумів доходів громадян) та оренди земельних ділянок (1% вартості у разі відсутності грошової оцінки ділянок).

Громадян звільнено від державного мита за посвідчення договорів дарування майна та заповітів (0,03 неоподаткованих мінімумів доходів громадян або 51 коп.) на користь виключно державних органів, але не благодійних та інших неприбуткових організацій (підпункт є) п. 3 ст. 3, п. 14 ст. 4 Декрету).

На відміну від окремих неурядових організацій, індивідуально визначених у Декреті "Про державне мито", благодійні організації не звільнено від сплати державного мита за подання судових позовів (від 3 до 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян), заяв до господарського суду (від 6 до 1500 нмдг) та за вчинення нотаріальних дій – хоча нотаріальне посвідчення договорів дарування та інших договорів у сфері благодійної діяльності часто вимагається законом. Значний вплив на благодійну діяльність справляє факт звільнення окремих організацій від сплати державного мита за позовні заяви про відшкодування немайнової (моральної) шкоди, який становить 1-10% вартості позову, залежно від його абсолютної суми (підпункт ж) п. 1 ст. 3 Декрету).

З огляду на незначні бюджети переважної більшості благодійних організацій відсутність найбільш сприятливих умов сплати державного мита за подання позовів та нотаріальні дії перешкоджають формуванню ресурсної бази для благодійної діяльності в Україні.

ГЛАВА 9. РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ЗМІН ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Наведені нижче рекомендації щодо змін законодавства України про оподаткування благодійної діяльності спрямовані на усунення перешкод для надання та одержання власне благодійної допомоги, в тому числі на створення ефективних стимулів для благодійників.

1. Податок з доходів фізичних осіб

1.1. Звільнити від оподаткування дохід громадян у розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

1.2. Підвищити розмір нецільової благодійної допомоги, що звільняється від оподаткування, до 150-200% прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

1.3. Обмежити розмір податкового кредиту для фізичних осіб сумою одержаного ними протягом року сукупного оподаткованого доходу, незалежно від форми і джерел такого доходу (наразі цей розмір не повинен перевищувати суми, одержаної як заробітна плата).

1.4. Визнати чинним положення про податковий кредит фізичним особам на суму витрат на лікування таких осіб та їх родичів першого ступеня.

1.5. Скасувати "мінімальний поріг" для добровільних внесків благодійним та іншим неприбутковим організаціям, що включаються до податкового кредиту платників податку (наразі 2% річного сукупного оподаткованого доходу).

1.6. Встановити податковий кредит на добровільні внески благодійним та іншим неприбутковим організаціям у розмірі, що не перевищує 25% суми таких внесків, які підтверджені платіжними документами.

1.7. Запровадити оподаткування спадщини і дарунків (у тому числі від юридичних осіб – резидентів) за зниженими ставками: 0% щодо родичів першого ступеня, інвалідів I групи та дітей-сиріт; оподаткування спадщини і дарунків за ставкою податку на доходи від не-підприємницької діяльності для інших осіб.

2. Податок на прибуток підприємств

2.1. Скасувати "мінімальний поріг" для благодійних внесків, що включаються до валових витрат платників податку на прибуток (наразі не менше 2% прибутку попереднього року)

2.2. Підвищити граничний розмір добровільних внесків благодійним та іншим неприбутковим організаціям, що включаються до валових витрат платників податку, до 10% прибутку або 0,5% валових доходів попереднього року, залежно від того, яка сума є більшою.

2.3. Визнати продаж благодійними та іншими неприбутковими організаціями суспільно корисних товарів і послуг, пов'язаних з досягненням їх статутних цілей, доходами від основної діяльності у випадку, якщо ціни таких товарів і послуг не перевищують звичайних цін.

3. Податок на додану вартість

3.1. Скасувати стягнення ПДВ на вартість цінних паперів, що передаються благодійним організаціям та/або ендавментам.

3.2. Звільнити від оподаткування або запровадити знижену ставку ПДВ (8-10%) на суспільно важливі товари і послуги, визначені законодавством ЄС.

3.3. Звільнити від сплати ПДВ поставку неприбутковими організаціями послуг (як-от соціальних послуг, послуг у сфері культури тощо), визначених законом, своїм членам в обмін на добровільні безповоротні внески.

3.4. Надати платникам ПДВ право перейти на сплату податку протягом 90 днів у разі порушення державою строків відшкодування податкового кредиту.

4. Акцизні збори

4.1. Встановити законом пільги для автомобілів спеціального та спеціалізованого призначення, які передаються неприбутковим організаціям та/або фізичним особам у рамках гуманітарної допомоги відповідно до конвенцій Ради Європи.

5. Мито

5.1. Встановити законом пільги для товарів, що ввозяться в Україну в рамках гуманітарної допомоги відповідно до конвенцій Ради Європи та законодавства ЄС.

6. Зміни інших актів законодавства України, що впливають на благодійну діяльність

6.1. Встановити податковий кредит на витрати на рекламу стосовно інформації про діяльність благодійних організацій та про благодійні заходи.

6.2. Встановити спрощений порядок податкової звітності (у тому числі право не подавати звіти або подавати їх один раз на рік у разі відсутності податкових зобов'язань як податкових агентів інших осіб або власних податкових зобов'язань благодійних організацій).

6.3. Розробити та ухвалити зміни до законів України "Про благодійництво та благодійні організації", "Про гуманітарну допомогу".

Крім того, на зменшення потреби суспільства та соціально вразливих груп в одержанні благодійної допомоги можуть істотно вплинути структурні зміни в системі оподаткування України.

Зокрема, такі зміни включатимуть:

- скорочення кількості загальнодержавних податків та усунення подвійного оподаткування (наприклад, сплати державного мита під час відчуження транспортних засобів або нерухомого майна);
- підвищення ставок акцизних зборів на алкогольні та тютюнові вироби відповідно до вимог законодавства ЄС, що дозволить зменшити споживання цих виробів та рівень пов'язаних з ним захворювань;
- підвищення ставок акцизного збору на пальне, розподіл доходів від якого уможливило фінансування ремонту шляхів сполучень та скасування інших обов'язкових платежів (податку з власників транспортних засобів, плати за реєстрацію транспортних засобів).

Таблиця 8. Запропоновані зміни до системи оподаткування благодійної діяльності в Україні

Вид податку	Платник	Об'єкт оподаткування	Базовий мінімум	Стандарт-на ставка	Знижена ставка	Спеціальні умови щодо благодійної діяльності
Податок з доходів фізичних осіб	Фізичні особи, податкові агенти	Сукупний дохід (у тому числі доходи від підприємницької діяльності)	Понад 12 мінімальних заробітних плат протягом 12 місяців	20-22%	125-128% облікової ставки НБУ (дохід від підприємницької діяльності); 0-25% стандартної ставки (спадщини і дарунки)	Звільнення нецільової благодійної допомоги (150% мінімальної зарплати протягом звітного періоду); знижена ставка щодо дарунків і спадщини від юридичних осіб – резидентів, податковий кредит у розмірі 25% добровільних внесків благодійним та іншим неприбутковим організаціям
Податок на прибуток	Юридичні особи, постійні	Валові доходи за винятком суми витрат, пов'язаних	0 мінімальних заробітних плат	20-22%	125-128% облікової ставки НБУ (дохід від підприєм-	Податковий кредит на добровільні внески

		представництва не-резидентів	з одержанням доходів, та амортизаційних відрахувань				з одержанням доходу, та амортизаційних відрахувань		з одержанням доходу, та амортизаційних відрахувань	пріємницької діяльності)	благодійним та іншим неприбутковим організаціям до 10% прибутку чи 0,5% валових доходів попереднього року
Соціальний податок	Фізичні особи, податкові агенти		Сукупний дохід, що оподаткований податком з доходів фізичних осіб	12-48 мінімальних заробітних плат протягом 12 місяців	200% ставки з доходів фізичних осіб	125-128% облікової ставки НБУ для працівників, які мають право на державну пенсію або державну соціальну допомогу					-
Податок на чисту вартість нерухомого майна	Юридичні та фізичні особи – власники нерухомого майна		Звичайна вартість нерухомого майна за винятком суми іпотечних кредитів або непогашених іпотечних цінних паперів	0 мінімальних заробітних плат	8-10% (знижена ставка ЦДВ) під час відчуження нерухомого майна						-
Податок на додану вартість	Юридичні особи – резиденти, фізичні особи – підприємці		Поставки товарів і послуг, які не звільнено від податку на додану вартість	Понад 730 мінімальних заробітних плат за 12 місяців	20%	8-10% на суспільно корисні товари і послуги					Звільнення товарів і послуг відповідно до законодавства ЄС. Звільнення безплатної передачі цінних

паперів благодійним організаціям та/або ендавментам									
Звільнення транспортних засобів спеціального або спеціалізованого призначення, а також легкових автомобілів для інвалідів, одержані або надані як гуманітарна допомога	-	Визначені законом для окремих товарів, у тому числі електрики, енергоносіїв і теплової енергії	0 мінімальних заробітних плат	Визначені законом окремі товари	Юридичні особи, фізичні особи – підприємці	Акцизні збори			
Звільнення торговарів, одержаних або наданих як гуманітарна допомога	-	Визначено Єдиним митним тарифом	0 мінімальних заробітних плат	Визначено Єдиним митним тарифом	Юридичні особи, фізичні особи – підприємці	Мито			
-	-	25-50% стандартної ставки податку з доходів фізичних осіб/на прибуток	0-730 мінімальних заробітних плат за 12 місяців	Валові доходи, крім доходів від підприємницької діяльності	Юридичні особи, фізичні особи – підприємці	Альтернативний мінімальний податок			

Фіксований сільськогосподарський податок	Юридичні особи, фізичні особи – підприємці, особисті селянські господарства	Грошова оцінка сільськогосподарських угідь	0 мінімальних заробітних плат	Визначені законом для окремих видів угідь	-	-
Екологічний податок	Юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, фізичні особи – підприємці	Визначені законом нормативи окремих викидів або споживання природних ресурсів	0 мінімальних заробітних плат	Визначені законом для окремих видів або споживання природних ресурсів	-	-

Очікувані результати змін законодавства про оподаткування стосовно благодійної діяльності в Україні

Запропоновані зміни законодавства про оподаткування зменшать потребу в наданні благодійної допомоги завдяки таким результатам.

1. Попри підвищення стандартної ставки податку з доходів фізичних осіб, реальні доходи громадян збільшаться за умови запровадження:
 - a. зниженої ставки ПДВ на харчі та суспільно важливі послуги (соціальні послуги, послуги у сфері культури тощо);
 - b. обмеженої бази соціального податку, що включатиме внески на обов'язкове пенсійне страхування;
 - c. періодичного підвищення розміру мінімальної заробітної плати, звільненої від оподаткування;
 - d. податкового кредиту на витрати, пов'язані з придбанням житла та лікуванням.
2. Стимулювання заощаджень, інвестицій, фондового та житлового ринку, а також розробки і використання інтелектуальної власності за умови запровадження:
 - a. оподаткування доходів від непідприємницької діяльності та, зокрема, корпоративних прав за ставкою, що розраховується на підставі облікової ставки НБУ;
 - b. скасування періодичних податків на майно, припинення подвійного оподаткування окремих видів доходів, а також скасування обтяжливих для платників і неефективних для бюджету податків та зборів.
3. Зростання доходів малого бізнесу та сільськогосподарських виробників завдяки можливості обрання альтернативних ставок оподаткування доходу або прибутку (непрямі та місцеві податки сплачуються цими платниками, як правило, на загальних засадах).
4. Стимулювання зайнятості працівників пенсійного віку, інвалідів, за умови запровадження податкових кредитів на соціальний податок та підвищення звільненого від оподаткування мінімуму доходів фізичних осіб.

Крім того, запропоновані зміни поліпшать міжнародну податкову конкурентоспроможність України, а також умови адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Очікувані результати змін законодавства про оподаткування стосовно благодійних організацій включають:

1. Усунення дискримінації порівняно з іншими платниками податків щодо оподаткування доходів від основної діяльності та доходів від непідприємницької діяльності.
2. Усунення податкового конфлікту інтересів щодо визначення неприбутковості, а отже, зменшення кількості судових суперечок і фіскальних санкцій.
3. Визначені законом, а не індивідуальними рішеннями державних органів, підстави для звільнення гуманітарної допомоги від оподаткування.
4. Скорочення податкових зобов'язань як податкових агентів одержувачів благодійної допомоги та працівників благодійних організацій.
5. Можливість формування ресурсів для стабільної благодійної діяльності (ендаументи, право власності або користування нерухомим майном тощо).

Інші благодійники, тобто фізичні та юридичні особи – резиденти, які підтримують благодійні організації або займаються благодійною діяльністю самостійно, внаслідок запровадження запропонованих змін отримають такі позитивні результати:

1. Збільшення частки та/або суми доходу після сплати податків, яку благодійники можуть витратити на визначені ними цілі благодійної діяльності.
2. Зростання податкових кредитів на добровільні внески до благодійних організацій.
3. Збільшення розміру нецільової благодійної допомоги фізичним особам, а також дарунків окремим категоріям осіб, які звільняються від оподаткування.
4. Зменшення кількості судових суперечок і фіскальних санкцій стосовно благодійної діяльності та внесків до благодійних організацій.
5. Скорочення податкових зобов'язань як податкових агентів одержувачів благодійної допомоги.

6. Можливість формування ресурсів для стабільної благодійної діяльності (ендаументи, право власності або користування нерухомим майном тощо) без додаткових податкових зобов'язань.

Очікувані результати стосовно одержувачів благодійної допомоги – фізичних осіб включають:

1. Можливість задоволення своїх прав та особливих потреб унаслідок збільшення розміру нецільової благодійної допомоги та скорочення ставок податку на спадщини і дарунки.
2. Скорочення податкових зобов'язань як під час одержання благодійної допомоги, так і її використання або успадкування.
3. Зменшення кількості судових суперечок і фіскальних санкцій стосовно одержання благодійної допомоги.
4. Можливість одержувати довгострокову благодійну допомогу (наприклад, на лікування хронічних захворювань чи на оплату навчання).

Нарешті, очікуються такі позитивні результати для держави Україна:

1. Стабілізація та, в середньостроковій перспективі, значне збільшення податкових доходів (зокрема, податку з доходів фізичних осіб, акцизних зборів та альтернативного мінімального податку).
2. Зменшення витрат на державну соціальну допомогу, субсидії на виплату пенсій, а також на окремі соціальні послуги, а отже, зменшення потреби в запозиченні коштів для фінансування бюджетних витрат.
3. Підвищення прозорості та цільового використання благодійної допомоги внаслідок запровадження податкових кредитів та критеріїв визначення неприбутковості, а отже, зменшення кількості судових суперечок і фіскальних санкцій.
4. Скорочення витрат на адміністрування одержання податкових доходів.
5. Запобігання ухиленню від оподаткування, особливо щодо соціального податку та податку на доходи від непідприємницької діяльності (пасивні доходи).
6. Поліпшення міжнародної податкової конкурентоспроможності України.
7. Забезпечення умов адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у сферах оподаткування, гуманітарної допомоги, соціального забезпечення.

ДОДАТКИ

Додаток 1. Приклад наслідків змін законодавства про податок з доходів фізичних осіб та соціальний податок

Запропоновані зміни передбачають, зокрема, такі базові умови:

1. Дохід у розмірі однієї мінімальної заробітної плати на місяць не оподатковується ні податком з доходів фізичних осіб, ні соціальним податком.
2. Соціальний податок сплачується фізичною особою або її податковим агентом шляхом відрахування з доходу фізичної особи; нарахування на дохід фізичної особи не стягуються.
3. Базою соціального податку є дохід у розмірі, що перевищує одну мінімальну заробітну плату, але не більше чотирьох мінімальних заробітних плат на місяць.
4. Ставка соціального податку становить 200% ставки податку з доходів фізичних осіб (наприклад, якщо ставка податку з доходів – 20%, то ставка соціального податку – 40%; підвищення ставки податку з доходів до 22% або 25% означає підвищення ставки соціального податку, відповідно, до 44% або 50%).
5. Соціальний податок включає збір на обов'язкове пенсійне страхування (80% суми податку); збір на обов'язкове медичне страхування (15%), який замінить збори на тимчасову втрату працездатності та на страхування від професійних захворювань; і збір на страхування від безробіття (5%).
6. Податок з доходів фізичних осіб відраховується з оподаткованого доходу фізичної особи, який не включає суму сплаченого соціального податку.

Таким чином, оподаткуванню підлягатимуть витрати бруто роботодавців на оплату праці, а також сукупний оподаткований дохід самозайнятих осіб та фізичних осіб – підприємців. Нижче наведено порівняльні розрахунки податку з доходів та соціального податку за мінімальної зарплати у 869 грн.

Розмір витрат брутто на оплату праці або сукупного оподаткованого доходу фізичної особи	Сума податку з доходів фізичних осіб, чинна	Сума податку з доходів фізичних осіб, запропонована	Сума зборів на державне соціальне страхування, чинна	Сума соціального податку, запропонована	Ефективна ставка оподаткування, % чинна і запропонована
1500 грн	92,3 грн	75,7 грн	450,0 грн	252,4 грн	36,2%/21,9%
2000 грн	144,8 грн	135,7 грн	600,0 грн	452,4 грн	37,2%/29,4%
2500 грн	197,3 грн	195,7 грн	750,0 грн	652,4 грн	37,9%/33,9%
3000 грн	249,8 грн	255,7 грн	900,0 грн	852,4 грн	38,3%/36,9%
3500 грн	302,3 грн	317,6 грн	1050,0 грн	1042,8 грн	38,6%/38,9%
4000 грн	354,8 грн	417,6 грн	1200,0 грн	1042,8 грн	38,9%/36,5%
6500 грн	617,3 грн	917,6 грн	1950,0 грн	1042,8 грн	39,5%/30,2%
10500 грн	1037,3 грн	1717,6 грн	3150,0 грн	1042,8 грн	39,9%/26,3%
17000 грн	1898,4 грн	3017,6 грн	3909,5 грн	1042,8 грн	34,2%/23,9%

Вплив запропонованих змін на благодійні організації можна оцінити на такому прикладі. Якщо організація має трьох працівників, витрати брутто на оплату праці яких становлять у середньому 2000 грн на місяць, то її податкові зобов'язання щодо кожного працівника зменшаться з 745 грн (600 грн – збори на пенсійне та соціальне страхування, 145 грн – податок з доходів фізичних осіб) до 588 грн (452 грн – соціальний податок, 136 грн – податок з доходів фізичних осіб), тобто на 21,1%. Протягом року організація зможе додатково витратити на благодійну діяльність понад 5600 грн.

Запропонована система оподаткування стимулюватиме також зайнятість осіб, які мають право на державну пенсію або на державну соціальну допомогу. Це, зокрема, дозволить уникнути соціальних конфліктів, пов'язаних із поступовим підвищенням пенсійного віку та запровадженням оподаткування сум державних пенсій.

Ставка соціального податку для таких осіб обраховується за формулою податку на доходи від непідприємницької діяльності – 100% облікової ставки НБУ, помноженої на коефіцієнт, що обрахований за формулою – $100 : (100\% - \text{стандартна ставка податку з доходів фізичних осіб})$. За поточних розмірів мінімальної заробітної плати, облікової ставки НБУ та запропонованої стандартної ставки податку з доходів фізичних осіб (20%) розрахунок цих податків виглядатиме так: $10,25\% * 100 : (100\% - 20\%) = 12,81\%$.

Розмір витрат бруто на оплату праці або сукупного оподаткованого доходу фізичної особи	Сума податку з доходів фізичних осіб, грн	Сума соціального податку, грн	Ефективна ставка оподаткування, %
1000 грн	22,8 грн	16,8 грн	4,0%
1500 грн	110,0 грн	80,8 грн	12,7%
2000 грн	197,2 грн	144,9 грн	17,1%
2500 грн	284,4 грн	208,9 грн	19,7%
3000 грн	371,6 грн	273,0 грн	21,5%
3500 грн	459,4 грн	334,0 грн	22,7%
4000 грн	559,4 грн	334,0 грн	22,3%
6500 грн	1059,4 грн	334,0 грн	21,4%
10500 грн	1859,4 грн	334,0 грн	20,9%

Об'єднання податку з фізичних осіб та соціального податку в розрахунку єдиної ефективної ставки оподаткування фізичних осіб доцільне ще й тому, що сума податкових доходів бюджету від податку з доходів фізичних осіб та сума бюджетних субсидій Пенсійному фонду фактично збігаються (близько 44 млрд грн у 2009 році).

Додаток 2. Оподаткування пасивних доходів

Ставка податку на пасивні доходи становить 100% поточної облікової ставки НБУ, помноженої на коефіцієнт, що обрахований за формулою – $100 : (100\% - \text{стандартна ставка податку на прибуток підприємств})$.

За поточної облікової ставки НБУ (10,25% на рік) та запропонованої ставки податку на прибуток підприємств (20%) розрахунок ставки оподаткування пасивних доходів виглядає так:
 $10,25\% * 100 : (100\% - 20\%) = 12,81\%$.

Тобто сума податку, який платник дивідендів чи інших пасивних доходів утримує до або водночас з переказом суми дивідендів, становить 2,56%; дивіденди, ставка яких перевищує 12,81%, оподатковуються за стандартною ставкою податку на прибуток (20%). Наприклад, якщо розмір дивідендів сягає 25% номінальної вартості акцій, сума перевищення становить 12,19% (25% – 12,81%), і за ставки податку 20% додатковий податок, який має сплатити платник дивідендів, становитиме 2,44% (12,19% * 20%).

Ставка виплат по пасивних доходах	Ефективна ставка податку на кредиторів та власників корпоративних прав	Ефективна ставка податку на платників пасивних доходів
30% річних	8,5%	3,4% (у складі податку на прибуток або збитків)
25% річних	10,2%	2,4%
20% річних	12,8%	1,4%
15% річних	17,1%	0,4%
8% річних	20,0%	0%
4% річних	20,0%	0%

Наприклад, благодійна організація є учасником акціонерного товариства та отримує дивіденди в розмірі 18,5% номінальної вартості акцій. За чинної системи оподаткування організація одержує суму дивідендів уже після утримання податку на прибуток (25%), тобто приблизно 13,9% вартості акцій. Скористатися пільгою, передбаченою п. 7.11.3 та 7.11.13 закону "Про оподаткування прибутку підприємств", щодо звільнення дивідендів від оподаткування благодійна організація фактично не може, оскільки п. 9.8 вимагає утримання податку платником дивідендів.

Запропоновані зміни дозволяють благодійній організації одержати дивіденди після утримання податку на прибуток за наведеною вище формулою в розмірі 15,94%, тобто на 2,06% більше, ніж за чинної ставки податку, і на 1,14% більше, ніж за умови простого скорочення ставки з 25% до 20%. Тобто благодійна організація без запровадження жодних спеціальних пільг отримає на 14,8% більшу суму, ніж за поточної "пільгової" системи.

Додаток 3. Граничні втрати доходів бюджету від податкових пільг для благодійників у країнах – членах Ради Європи

Країна	Граничні втрати бюджету від пільг на суму благодійних внесків фізичних осіб	Граничні втрати бюджету від пільг на суму благодійних внесків юридичних осіб
Велика Британія	40,00%	28,00%
Мальта	35,00%	35,00%
Кіпр	30,00%	10,00%
Ірландія	20,50%	12,50%
Німеччина	9,00%	6,29%
Франція	8,00%	6,89%
Болгарія	6,50%	6,50%
Португалія	6,30%	39,75%
Нідерланди	5,20%	2,55%
Австрія	5,00%	2,50%
Бельгія	5,00%	1,70%
Латвія	4,60%	3,00%
Іспанія	4,30%	3,00%
Греція	4,00%	2,40%
Люксембург	3,80%	2,75%
Росія	3,25%	-
Данія	2,95%	-
Грузія	2,00%	1,20%
Польща	1,92%	1,90%
Туреччина	1,75%	1,00%
Вірменія	1,50%	0,75%
Молдова	1,50%	1,50%
Чехія	1,50%	1,90%
Естонія	1,00%	2,10%
Хорватія	0,90%	-
Італія	0,86%	0,55%
Україна	0,75%	1,25%
Чорногорія	0,52%	-
Румунія	0,32%	3,20%
Литва	-	6,00%
Угорщина	-	4,00%
Швейцарія	-	1,28%
Казахстан	-	0,60%

Реформа оподаткування благодійної діяльності в Україні

Вінніков Олександр Юрійович,
Мережа розвитку європейського права

Лациба Максим Валерійович,
Український незалежний центр політичних досліджень

*Літературний редактор Олена Решетова
Дизайн обкладинки Ірини Кавецької*

Оригінал-макет виготовлено на обладнанні
Українського незалежного центру політичних досліджень
01034, м. Київ, вул. Лисенка, 8, оф. 9
Тел./факс: (044) 279-2435, 599-4251
ucipr@ucipr.kiev.ua, <http://www.ucipr.kiev.ua>

Підписано до друку 30.06.2010 р. Формат 70x108/16.
Папір офсетний. Друк офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 6,5. Фіз. друк. арк. 7. Тираж 500 прим.

Віддруковано у друкарні ТОВ "Агентство "Україна"
01034, м. Київ, вул. Гончара, 55
(Свідоцтво про реєстрацію серії ДК № 265 від 30.11.2000 р.)