

## АДМІНІСТРУВАННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ НЕПРИБУТКОВИМИ ОРГАНІЗАЦІЯМИ

*В статті визначено зміст та процедуру податкового адміністрування сплати податків неприбутковими організаціями. В результаті аналізу виділено основні особливості неприбуткових організацій в Україні та проблеми, з якими стикаються неприбуткові організації у процесі нарахування та сплати податків.*

*Ключові слова: адміністрування, неприбуткові організації, податок на прибуток, доходи, видатки.*

ILCHENKO L. B., VECHIRKO O. G.  
Vinnytsia Cooperative Institute

## ADMINISTRATION OF TAX PAYMENT BY UNPROFITABLE ORGANIZATIONS

*In the article maintenance and procedure of tax administration of tax payment are certain by unprofitable organizations. As a result of analysis the basic features of unprofitable organizations in Ukraine and problems into that unprofitable organizations run in the process of extra charge and tax payment are distinguished.*

*Keywords: administration, unprofitable organizations, income tax, profits, charges.*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання чинне місце належить адмініструванню податків, що є інструментом податкового менеджменту і важливим завданням залишається податкове регулювання діяльності неприбуткових організацій, в тому числі з використанням механізмів спеціальних режимів оподаткування та можливості запозичення позитивного історичного досвіду правового регулювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми, пов'язані з визначенням, регулюванням та діяльністю неприбуткових організацій досліджувалися здебільшого в рамках розгляду правового статусу суб'єктів господарювання у працях таких учених, як В. В. Гончаренко, І. В. Зятковський, Р. В. Коцовська, В. О. Поляков, Н. О. Саніахметова, Г. М. Терещенко, В. С. Щербина та ін. Але саме комплексне дослідження особливостей організації та методології адміністрування сплати податків неприбутковими організаціями не проводилось, що робить їх проведення актуальним і доцільним.

Метою написання статті є визначення сутності та правових засад створення та існування неприбуткових організацій, їх місця серед інших суб'єктів господарювання та надання рекомендацій щодо вдосконалення адміністрування сплати податків зазначених суб'єктів.

**Виклад основного матеріалу.** Неприбуткові – це організації, що надають ряд послуг і прямо чи опосередковано здійснюють позитивний економічний та соціальний вплив на суспільство. Згідно з досить поширеною концепцією, оскільки вони перебирають на себе окремі функції держави, то мають отримувати від неї додаткові заохочення в обмін на більшу відкритість і контроль за своєю діяльністю з боку держави й суспільства.

Законодавство має забезпечувати незалежність, професіоналізм, відкритість сектора неприбуткових організацій та збільшити можливості самоуправління. У більшості випадків неприбуткові організації займаються перерозподілом національного доходу. Тому надзвичайно важливо, щоб вони могли залучати достатній обсяг коштів від організацій, які його створюють; могли вільно, без зайвих перешкод, організуватися та діяти; були незалежними від держави, відкритими й підзвітними суспільству.

Податкове адміністрування розглядаємо як нормативно регламентовану діяльність державних органів у сфері управління процесами оподаткування для забезпечення виконання учасниками податкових відносин вимог податкового законодавства.

Податкове адміністрування неприбуткових організацій, на нашу думку, доцільно розглядати як в “широкому”, так і у “вузькому” розумінні. Податкове адміністрування у “широкому” розумінні інтегрує багатовекторність регулятивних механізмів формування раціонально структурованої, ефективної системи оподаткування неприбуткових організацій, а саме:

- 1) повноваження органів державної влади та управління, органів місцевого самоврядування у галузі оподаткування неприбуткових організацій;
- 2) права та обов'язки платників податків;
- 3) функціонально-правову компетенцію державних податкових органів;
- 4) процедури і механізми податкового контролю діяльності неприбуткових організацій;
- 5) відповідальність за порушення податкового законодавства, ухилення від оподаткування, заниження об'єктів оподаткування та обчислених до сплати податкових зобов'язань;
- 6) порядок оскарження рішень і дій посадових осіб податкової служби в процесі проведення останніми контрольно-перевірочних робіт.

У “вузькому” розумінні податкове адміністрування характеризується сукупністю податкових органів із притаманними їм методами здійснення податкової роботи.

У господарському праві України використовується поняття «некомерційне господарювання» – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку [1].

Цивільне законодавство України використовує поняття «непідприємницькі товариства». Згідно зі ст. 85 Цивільного кодексу України «непідприємницькими товариствами» є товариства, які не мають на меті отримання прибутку для його подальшого розподілу між учасниками [4].

Крім наведених визначень в Україні можна зустріти також термін «неурядова організація», до яких відносять громадські об'єднання, які не є частиною урядової структури і не працюють заради отримання прибутку.

Цей термін був введений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3], який визначив коло установ та організацій, що мають право на пільгове оподаткування. У спеціальних законах, що регулюють діяльність таких установ (організацій), як правило, прямо вказується, що неприбуткові організації здійснюють свою діяльність без мети отримання прибутку.

У світовому просторі термін «неприбуткова організація» вживається в американському законодавстві, в той час коли європейські країни частіше вживають термін «неурядова організація». Термін «неурядова організація» підкреслює, що організація є незалежною від уряду, спрямовує свою діяльність на задоволення суспільних потреб і переслідує гуманітарну мету. В свою чергу, термін «неприбуткова організація» підкреслює особливий режим діяльності та оподаткування організації.

Метою діяльності неприбуткової організації є задоволення суспільних потреб населення.

Таблиця 1

#### Визначення неприбуткових установ й організацій за ПКУ

Визначення із пп. 14.1.121 ПКУ в редакції до змін (до 13.08.2015 р.)	Визначення із пп. 14.1.121 ПКУ в редакції після змін (із 13.08.2015 р.)
Неприбуткові підприємства, установи та організації – підприємства, установи й організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством	Неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи й організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ПКУ

Грунтуючись на наведених вище визначеннях, можна зробити висновок, що «неприбутковими організаціями» є непідприємницькі товариства, що займаються некомерційним господарюванням, або організації, діяльність яких здійснюється без мети отримання прибутку.

Неприбуткові організації – це не вид підприємства, установи або організації. Це податковий статус, який присвоюють податківці шляхом внесення до певного Реєстру. Але не кожний неплатник податку на прибуток може отримати цей статус. Його присвоюють виключно тим юрособам, які відповідають ознакам, встановленим п. 133.4 ПКУ [2].

Зокрема, пп. 133.4.6 ПКУ визначено перелік юросіб, які можуть отримати статус неприбуткових, а саме:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ПКУ [2].

Проблемним аспектом класифікації неприбуткових організацій є те, що за Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД) неприбуткові організації віднесені до різних секцій. Наслідком цього є складність в отриманні статистичної інформації щодо діяльності таких організацій.

В табл. 2 представлено перелік неприбуткових організацій у відповідності до закону, що регулює їх діяльність.

## Перелік неприбуткових організацій та закон, що регулює їх діяльність

Неприбуткові організації	Нормативно-правова база
благодійні організації	Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 р. № 5073-VI
громадські об'єднання, політичні партії	Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 р. № 4572-VI
садові, дачні, гаражні кооперативи, житлово-будівельні кооперативи	Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. № 1087-IV
сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи	Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 № 469/97-ВР
ОСББ	Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. № 2866-III
професійні союзи, їх об'єднання	Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999 р. № 1045-XIV
творчі спілки	Закон України «Про професійних творчих працівників та творчі спілки» від 07.10.1997 р. № 554/97-ВР
релігійні організації	Закон УРСР «Про свободу совісті та релігійні організації» від 23.04.1991 р. № 987-XII

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються винятково для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) і напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Якщо неприбуткова організація отримує доходи від діяльності, яка не пов'язана із статутною (у т. ч. здійснює продаж основних засобів), та не використовує їх для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, то така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. При цьому податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Бухгалтерський облік неприбуткових організацій регулюється національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Застосування діючих П(С)БО розповсюджується на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування крім банків та бюджетних установ.

Оцінка змісту П(С)БО дає можливість зробити висновок про їх орієнтацію на підприємства, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку. Навіть, якщо неприбуткові організації здійснюють підприємницьку діяльність, то отриманий прибуток вони повинні спрямовувати виключно на виконання основних завдань своєї діяльності.

Основоположні поняття бухгалтерського обліку та фінансової звітності за визначенням П(С)БУ такі, як: активи, зобов'язання, власний капітал, витрати, доходи ґрунтуються на визначенні економічних вигод. Але діяльність неприбуткових організацій не є спрямованою на отримання економічних вигод. Означені аспекти викликають на практиці проблеми з визнанням активів, зобов'язань, власного капіталу та відображення їх в обліку та фінансової звітності.

Установам та організаціям, відповідно до структури, присвоюється ознака неприбутковості. Для отримання пільг на оподаткування податком на прибуток надходжень від господарської діяльності установи та організації в обов'язковому порядку повинні бути включені в Реєстр. Порівняно з іншими платниками податку на прибуток, що застосовують загальне правило визнання доходів і витрат, для неприбуткових установ і організацій встановлено особливий порядок податкового обліку, а саме: доходами є фактично одержані доходи (тобто дата зарахування коштів на поточних рахунок, або одержання майна, якщо здійснюється його безоплатне передання), а витратами – фактично понесені витрати (фактично використані кошти, що надходять до неприбуткової установи (організації)).

Надходження коштів та майна залежить від джерел їх формування, які можна розподілити на: цільові доходи, нецільові доходи, доходи від фінансової діяльності, доходи від проведення основної статутної неприбуткової діяльності, доходи з інших джерел, які оподатковуються податком на прибуток.

Цільові доходи – це доходи, що надходять на певних умовах та визначених напрямках їх використання у вигляді без зворотної фінансової допомоги, благодійних внесків, пожертвувань у грошовій і натуральній формі на фінансування конкретних благодійних програм. Використання таких надходжень на фінансування інших благодійних програм заборонено і буде вважатися нецільовим використанням. При цьому, якщо майно, кошти та інші матеріальні цінності передані за цільовим призначенням, звіт про їх

використання надається неприбутковою організацією благодійникові в обов'язковому порядку. Крім того, отримувачі благодійної допомоги у формі благодійних внесків і пожертвувань, що мають цільовий характер (благодійні гранти), повинні звітувати перед благодійниками про їх використання.

Нецільові доходи – доходи, що надходять без встановлення певних умов і напрямків їх витрачання. Однак слід зауважити, що благодійники, які передали своє майно, кошти та інші матеріальні цінності в неприбуткову організацію, можуть отримати на їх вимогу звіт про використання зазначеного майна. Такі кошти (майно) можуть бути використані на фінансування будь-якої благодійної програми.

Доходи від фінансової діяльності – це пасивні доходи у вигляді відсотків, дивідендів, страхових виплат, відшкодувань, роялті. При цьому фінансова діяльність неприбуткової організації, спрямована на статутну діяльність (благодійництво), не розглядається як підприємницька або інша прибуткова діяльність. Надходження неприбуткової організації від фінансової діяльності спрямовуються виключно на благодійність і забезпечення господарської діяльності у розмірах та порядку, передбачених законодавством.

Доходи від проведення іншої основної статутної неприбуткової діяльності – це доходи від надання неприбутковою організацією просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших послуг, а також доходи від продажу неприбутковою організацією товарів (послуг), що пропоягандують принципи та ідеї, для захисту яких вона була створена, і тісно пов'язаних з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів (послуг) нижче звичайної.

Доходи з джерел інших, які підлягають оподаткуванню податком на прибуток – доходи від надання майна в оренду, від реалізації надлишків матеріальних цінностей, від надання послуг або виконання робіт.

Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Тобто, пп. 133.4.3 ПКУ встановлює особливий об'єкт оподаткування для неприбуткових організацій, які порушили умови своєї неприбутковості, – не фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, а суму коштів, використаних всупереч установчих документів такої юридичної особи.

Отже, навіть у випадку отримання сум, які для інших юридичних осіб є оподаткованим доходом, для неприбуткових організацій головним є не сам факт отримання такого доходу, а напрямок використання отриманих коштів або інших активів. Якщо ці кошти використовуються згідно із установчими документами, підстав для анулювання статусу неприбутковості немає.

Положення п. 133.4 ПКУ не містять застережень щодо перебування неприбуткової організації в Реєстрі платників ПДВ. Тому якщо неприбуткова організація має (п. 181.1 ПКУ) або бажає (п. 182.1 ПКУ) зареєструватися платником ПДВ, це не впливає на статус неприбутковості [2].

Результативність податкового адміністрування напряму пов'язана із загальним рівнем розвитку методології збору, обробки, узагальнення й інтерпретації даних про платників, обсяги й терміни виникнення їхніх зобов'язань перед бюджетами різних рівнів. Перспективним напрямом розвитку податкового адміністрування є інформатизація податкових органів та автоматизація податкових процедур, які, своєю чергою, вимагають висококваліфікованого персоналу з навичками роботи в новому фіскально-інформаційному середовищі.

Вважаємо, що ефективність податкового адміністрування залежить також від наявності необхідних ресурсів для модернізації податкового процесу, а також рівня професійної підготовки персоналу податкових органів.

**Висновки.** Подальші дослідження з даної тематики доцільно продовжувати в напрямку вдосконалення правового режиму оподаткування доходів неприбуткових організацій, що може сприяти поліпшенню фінансування їх основної діяльності.

## Література

1. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main).
2. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України № 283/97-ВР від 22.05.97 зі змінами та доп. // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 26 (501). – С. 1–47.
4. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/).

Надійшла 04.11.2016; рецензент: д. держ. упр. Іванюта П. В.