



Оподаткування доходів, отриманих непідприємницькими товариствами в Україні

*Менджул Марія Василівна,
кандидат юридичних наук, доцент кафедри цивільно-
правових дисциплін Закарпатського державного
університету*

Реформування законодавства, що регламентує діяльність громадських організацій та інших видів непідприємницьких товариств, триває вже понад п'ятнадцять років. Науковці та практики пропонували прийняти Закон «Про непідприємницькі організації», Закон «Про громадські організації» та внести зміни до діючих нормативно-правових актів. Так, на розгляд Верховної Ради України вносилися проекти Закону «Про непідприємницькі організації» від 14 березня 2000 р. № 5168, від 14 травня 2002 р. № 961 та від 25 травня 2006 р. № 909, а також проекти Закону «Про громадські організації» від 22 червня 1998 р. № 1174, від 21 квітня 1999 р. № 1174-3, від 13 лютого 2001 р. № 1174-4, від 12 листопада 2001 р. № 1174-5 та ін. В 2008 році Кабінет Міністрів України вніс на розгляд парламенту проект Закону «Про громадські організації» № 3371 від 14 листопада 2008 р. [1, с. 2]. Проте жоден із цих законопроектів так і не був прийнятий.

Натомість 22 березня 2012 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про громадські об'єднання» № 4572-VI, що набере чинності з 1 січня 2013 р. [2]. Даний закон враховує численні пропозиції науковців та практиків, у тому числі і щодо можливості юридичних осіб бути засновниками та членами громадських об'єднань, доцільності тільки двох засновників для створення та реєстрації громадських організацій [3, с. 164–165], можливості громадських організацій займатися підприємницькою діяльністю безпосередньо, а не тільки через засновані юридичні особи тощо [4, с. 127].

Зміни у правовому статусі громадських організацій, впроваджені Законом України «Про громадські об'єднання», зокрема в частині надання громадським

організаціям можливості займатися підприємницькою діяльністю безпосередньо, обумовлюють необхідність відповідних наукових досліджень та розроблення змін до податкового законодавства України. Водночас увага науковців прикута переважно до аналізу оподаткування доходів підприємницьких товариств [5; 6; 7] та фізичних осіб [8], а особливості оподаткування доходів, отриманих непідприємницькими товариствами, досліджені недостатньо.

Відповідно до ст. 85 Цивільного кодексу України [9] непідприємницькими товариствами є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками. Таким чином, критеріями розмежування товариств на підприємницькі та непідприємницькі є отримання прибутку як основна мета діяльності та розподіл прибутку між учасниками товариства. Ряд науковців вважають, що істотним критерієм даного поділу є розподіл прибутку між учасниками [10, с. 10; 11, с. 9; 12, с. 27]. Причому для визнання товариства підприємницьким достатньо наявності однієї ознаки – отримання прибутку як основної мети діяльності, а для наявності у товариства статусу непідприємницького обидві зазначені ознаки мають бути наявні одночасно. Звичайно, це не означає, що підприємницькі товариства не можуть здійснювати діяльність, спрямовану на досягнення суспільнокорисних цілей (соціальних, благодійних, наукових тощо). Так само право ведення підприємницької діяльності надано непідприємницьким товариствам (ст. 86 ЦК України). Проте для підприємницьких товариств здійснення підприємницької діяльності є основним видом діяльності. Непідприємницькі товариства можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку, якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню. Поняття «основна діяльність» оціночне і, на нашу думку, означає, що діяльність непідприємницького товариства спрямована на досягнення суспільно корисних цілей, а підприємницька – діяльність повинна мати допоміжний характер і бути джерелом фінансування основної діяльності. Тобто законодавець обмежує права непідприємницького товариства щодо розпорядження отриманим

прибутком і надає право використовувати його тільки відповідно до статутних цілей.

Згідно з частиною другою ст. 85 ЦК України особливості правового статусу окремих видів непідприємницьких товариств встановлюються законом.

Загалом до непідприємницьких товариств можна віднести:

- *громадські організації* (особливості правового статусу різних видів громадських організацій регулюють: Закони України «Про об'єднання громадян» (чинний до 1 січня 2013 р.), «Про громадські об'єднання» (набере чинності з 1 січня 2013 р.), «Про молодіжні та дитячі громадські організації», «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності», «Про професійних творчих працівників та творчі спілки», «Про захист прав споживачів» (розділ III визначає громадські організації споживачів), «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» (розділ III присвячений громадським організаціям інвалідів), «Про жертви нацистських переслідувань» (статті 3 та 6-5 визначають права та пільги громадських організацій жертв нацистських переслідувань) та ін.;

- *політичні партії* (особливості правового статусу регулює Закон України «Про політичні партії в Україні»);

- *благодійні організації* (особливості правового статусу регламентуються Законом України «Про благодійництво та благодійні організації»);

- *релігійні організації* (особливості правового статусу визначає Закон України «Про свободу совісті та релігійні організації», відповідно до якого релігійними організаціями в Україні є релігійні громади, управління й установи, монастирі, релігійні братства, місіонерські товариства, духовні навчальні заклади, а також об'єднання, що складаються з цих релігійних організацій);

- *споживчі кооперативи* (правовий статус регулює Закон України «Про споживчу кооперацію». Незважаючи на те, що ЦК України (ст. 86) відносить споживчі кооперативи до непідприємницьких товариств, частина четверта ст. 6 Закону України «Про споживчу кооперацію» надає право членам споживчого товариства одержувати частину прибутку, що розподіляється за результатами

господарської діяльності між ними, відповідно до їх пайового внеску. Таким чином, положення Закону України «Про споживчу кооперацію» суперечать ЦК України (ст. 85). Саме тому ми підтримуємо позицію І.М. Кучеренко [13, с. 161] і вважаємо, що поки не будуть внесені відповідні зміни до Закону України «Про споживчу кооперацію», споживчі кооперативи не можна вважати непідприємницькими товариствами);

- *недержавні пенсійні фонди* (вони, відповідно до ст. 1 Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», є непідприємницькими товариствами, що функціонують та провадять діяльність виключно з метою накопичення пенсійних внесків на користь учасників пенсійного фонду з подальшим управлінням пенсійними активами, а також здійснюють пенсійні виплати учасникам зазначеного фонду у визначеному законом порядку);

- *об'єднання співвласників багатоквартирного будинку* (ст. 1 Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» визначає, що об'єднання співвласників багатоквартирного будинку – юридична особа, створена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання неподільного та загального майна) та ін.

Податковий кодекс України [14] не використовує термін «непідприємницьке товариство», а закріплює поняття «неприбуткова організація», зокрема відповідно до п. 14.1.121 «неприбуткові підприємства, установи та організації – підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством». У літературі ототожнюються громадські та неприбуткові організації [15, с. 69], з чим не можна погодитися, оскільки статус неприбуткових відповідно до Податкового кодексу України, можуть набути не тільки громадські організації чи інші види непідприємницьких товариств.

Право непідприємницького товариства на користування пільгами в оподаткуванні податком на прибуток виникає після внесення його до Реєстру неприбуткових організацій та установ органами державної податкової служби в порядку, встановленому законодавством. Центральний орган державної

податкової служби може виключити організацію із Реєстру неприбуткових організацій та установ та оподаткувати її доходи у разі порушення нею положень Податкового кодексу та інших законодавчих актів про неприбуткові організації. До порушень також належить використання звільнених від оподаткування коштів на цілі, не передбачені статутом, зокрема, для провадження господарської діяльності.

Аналіз статті 157 Податкового кодексу України дозволив встановити, що від оподаткування звільняються такі доходи непідприємницьких товариств, які набули статусу неприбуткових установ та організацій, і внесені органами державної податкової служби в установленому порядку до Реєстру неприбуткових організацій та установ:

- *кошти або майно, що надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань* (для: благодійних фондів та благодійних організацій; громадських організацій, створених з метою надання реабілітаційних, фізкультурно-спортивних для інвалідів (дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, провадження екологічної, оздоровчої, аматорської, спортивної, культурної, просвітньої, освітньої та наукової діяльності; творчих спілок; громадських організацій інвалідів, їх спілок та місцевих осередків; політичних партій; релігійних організацій; професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок; організацій роботодавців та їх об'єднань);

- *пасивні доходи* (для: благодійних фондів та благодійних організацій; громадських організацій; творчих спілок; громадських організацій інвалідів, їх спілок та місцевих осередків; політичних партій; спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб, створених для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів; релігійних організацій; житлово-будівельних кооперативів та об'єднань співвласників багатоквартирного будинку; професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок; організацій роботодавців та їх об'єднань);

ПИТАННЯ ЮРИДИЧНОЇ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

- *кошти або майно, які надходять неприбутковим організаціям від ведення їх основної діяльності, з урахуванням положень п. 157.13 Податкового кодексу України (для: благодійних фондів та благодійних організацій; громадських організацій; творчих спілок; громадських організацій інвалідів, їх спілок та місцевих осередків; політичних партій);*

- *дотації або субсидії, отримані із державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством з метою зниження рівня таких цін (для: благодійних фондів та благодійних організацій; громадських організацій; творчих спілок; громадських організацій інвалідів, їх спілок та місцевих осередків; політичних партій; пенсійних фондів; спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб, створених для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів);*

- *кошти, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законом (для пенсійних фондів, створених у порядку, визначеному відповідними законами);*

- *доходи від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань (для пенсійних фондів, створених у порядку, визначеному відповідними законами);*

- *вступні, членські та цільові внески (для: професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок; організацій роботодавців та їх об'єднань; спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб, створених для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише*

за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів);

- *внески, кошти або майно, які надходять для забезпечення потреб основної діяльності неприбуткових організацій* (для житлово-будівельних кооперативів та об'єднань співвласників багатоквартирного будинку);

- *відрахування коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу* (для: професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок; організацій роботодавців та їх об'єднань).

У разі якщо непідприємницьке товариство, що має статус неприбуткової організації, отримує дохід із джерел, інших, ніж визначені пунктами 157.2-157.9 Податкового кодексу України і звільнені від оподаткування податком на прибуток, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих із таких інших джерел, що зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів. При визначенні сум оподатковуваного прибутку сума амортизаційних відрахувань не враховується.

Аналіз нормативно-правових актів свідчить, що джерелом формування майна всіх видів громадських організацій є членські внески. Загалом членські внески являють собою грошові кошти, які обов'язково та регулярно сплачують члени організації в порядку і в розмірах, визначених статутом, та які складають частину доходів громадської організації.

Водночас на практиці виникають питання про оподаткування членських внесків, оскільки відповідно до ст. 157 Податкового кодексу України від оподаткування звільняються членські внески тільки професійних спілок, їх об'єднань, організацій профспілок, організацій роботодавців та їх об'єднань, а також спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб, створених для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів.

Безперечно, членські внески всіх видів громадських організацій не повинні оподатковуватися. Таку позицію відстоює і в раніше виданих

роз'ясненнях Державна податкова служба України (листи від 6 жовтня 2004 р. № 8883/6/15-1316 та від 14 грудня 2004 р. № 24299/7/15-1317).

Крім того, судова практика підтверджує, що вступні, членські та цільові внески членів товариств не можуть бути об'єктом оподаткування податком на прибуток (Постанова Окружного адміністративного суду м. Севастополя від 17 листопада 2011 р. у справі № 2а-2655/11/2770 [16], Постанова Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 9 квітня 2012 р. у справі № 2а-2655/11/2770 [17], Постанова Господарського суду м. Києва від 21 липня 2006 р. у справі № 11/279-А за позовом благодійної організації «Інститут стратегічних оцінок» до Державної податкової інспекції у Печерському районі міста Києва про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень [18] тощо).

Саме тому, на нашу думку, необхідно внести зміни до Податкового кодексу України, виклавши п. 157.3 в такій редакції: «157.3. Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, визначених у підпункті «б» пункту 157.1 цієї статті, отримані у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

- членських (вступних, цільових) внесків;

- пасивних доходів;

- коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від ведення їх основної діяльності, з урахуванням положень пункту 157.13 цієї статті;

- дотацій або субсидій, отриманих із державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством з метою зниження рівня таких цін».

Відповідно до ст. 86 ЦК України непідприємницькі товариства можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для

якої вони були створені, та сприяє її досягненню. Ще чинний Закон України «Про об'єднання громадян» не дає права громадським організаціям займатися підприємницькою діяльністю безпосередньо. Натомість Закон України «Про громадські об'єднання», що набуває чинності з першого січня 2013 р., надає право громадським організаціям здійснювати відповідно до закону підприємницьку діяльність безпосередньо, якщо це передбачено статутом і якщо така діяльність відповідає меті (цілям) та сприяє її досягненню (п. 2 частини другої ст. 21). Проте Податковий кодекс України не звільняє такі доходи громадських об'єднань від оподаткування податком на прибуток.

О.В. Івкова вважає, що припустимий обсяг підприємницької діяльності некомерційних організацій повинен визначатися на основі комплексного критерію, складовими частинами якого є: число різних напрямів діяльності організації, їхня специфіка та інтенсивність; витрати на здійснення окремих видів діяльності; співвідношення між доходами та витратами на підприємницьку і непідприємницьку діяльність; представництво в керівних органах; склад учасників (членів) [19, с. 8–9].

ЦК України (ст. 86) встановив обмеження щодо здійснення підприємницької діяльності для всіх непідприємницьких товариств та установ. Аналіз даного положення дає можливість виділити дві вимоги: 1) підприємницька діяльність має відповідати меті, для якої створене непідприємницьке товариство (отримання прибутку не повинно бути самоціллю); 2) підприємницька діяльність непідприємницького товариства повинна сприяти досягненню мети його діяльності (тобто, прибуток від підприємницької діяльності має спрямовуватися на реалізацію статутної мети).

Таким чином, доцільно доповнити ст. 157 Податкового кодексу України новою частиною такого змісту: «Від оподаткування звільняється дохід громадських об'єднань (громадських організацій, громадських спілок), отриманий від здійснення підприємницької діяльності, якщо вона відповідає статутній меті, для якої вони були створені, і якщо такий дохід спрямовується на досягнення статутних цілей».

Список використаних джерел

1. Лацуба М. Коли буде новий Закон «Про громадські організації» / Максим Лацуба // Громадянське суспільство. – 2009. – № 2 (9). – С. 2–5.
2. Про громадські об'єднання: Закон України № 4572-VI від 22 березня 2012 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>
3. Менджул М.В. Окремі аспекти створення громадських організацій в Україні / М.В. Менджул // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. – Ужгород: Ліра, 2008. – Вип. 11. – С. 164–167.
4. Менджул М.В. Цивільно-правовий статус громадських організацій : монографія / М.В. Менджул. – Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2010. – 200 с.
5. Бадида М.П. Оподаткування підприємств та шляхи його вдосконалення в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / М.П. Бадида. – К., 2003. – 19 с.
6. Серебрянський Д.М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.04.01 / Д.М. Серебрянський. – Ірпінь, 2006. – 20 с.
7. Паянок Т.М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / Т.М. Паянок. – Ірпінь, 2009. – 19 с.
8. Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю.О. Костенко. – Х., 2002. – 19 с.
9. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40 – 44. – Ст. 356.
10. Климов А.П. Юридические лица как субъекты международного частного права : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» / А.П. Климов. – СПб., 2004. – 22 с.

11. Лихотникова Е.П. Некоммерческие организации: правосубъектность и право собственности : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» / Е.П. Лихотникова. – М., 2004. – 23 с.
12. Дуглас Ратцен. Правові основи діяльності некомерційних організацій в Центральній та Східній Європі / Дуглас Ратцен, Девід Мур, Майкл Дарем // Громадянське суспільство. – 2009. – № 4 (11). – С. 26–32.
13. Кучеренко І.М. Організаційно-правові форми юридичних осіб приватного права : монографія / Ірина Миколаївна Кучеренко. – К. : Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2004. – 328 с.
14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 (№ 13–14, № 15–16, № 17). – Ст. 112.
15. Настільна книга для неприбуткових організацій : 2-е вид., випр. і доповн. / [А. Ткачук, В. Артеменко, О. Винников та ін.] ; за ред. А.Ткачука. – К. : Ін-т громадян. сусп-тва : ІКЦ «Леста», 2005. – 288 с.
16. Постанова Окружного адміністративного суду м. Севастополя від 17 листопада 2011 р. у справі № 2а-2655/11/2770 про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/20266963>
17. Постанова Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 9 квітня 2012 р. у справі № 2а-2655/11/2770 про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24206953>
18. Постанова Господарського суду м. Києва від 21 липня 2006 р. у справі № 11/279-А про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/164567>
19. Ивкова О.В. Участие некоммерческих организаций в предпринимательской деятельности : автореф. дисс. на соискание учен.

степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» / О.В. Ивкова. – Санкт-Петербург, 2004. – 22 с.

Менджул М.В. Оподаткування доходів, отриманих непідприємницькими товариствами в Україні

Досліджено особливості оподаткування доходів, отриманих такими непідприємницькими товариствами, як громадські організації, релігійні організації, благодійні товариства та ін., проаналізовано судову практику, запропоновано на основі зроблених висновків зміни до Податкового кодексу України.

Ключові слова: непідприємницьке товариство, неприбуткова організація, громадська організація, дохід, податок на прибуток.

Менджул М.В. Налогообложение доходов, полученных непредпринимательскими обществами в Украине

Исследовано особенности налогообложения доходов, полученных такими некоммерческими товариществами, как общественные организации, религиозные организации, благотворительные общества и др., проанализировано судебную практику, предложено на основе сделанных выводов изменения к Налоговому кодексу Украины.

Ключевые слова: некоммерческое товарищество, неприбыльная организация, общественная организация, доход, налог на прибыль.

Mendzhul M.V. Taxation of incomes realized by unentrepreneurial companies in Ukraine

The peculiarities of taxation of income received by such non-commercial organizations as civic organizations, religious organizations, charitable societies, etc have been subject of the research, judicial practice has been analyzed, on the basis of the conclusions there were proposed amendments in to the Tax code of Ukraine

Key words: non-commercial organization, non-for-profit organizations, civic organizations, income, tax on profit.