

ТРЕТІЙ СЕКТОР: ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Анатолій ТКАЧУК,
Голова Громадської ради з питань законодавства для місцевого
самоврядування та організацій третього сектору,
консультант Міжнародного Центру Некомерційного Права

Інститут громадянського суспільства
Київ 2003

ББК 67.9(4УКР)304
Т48

Ткачук А.Ф.

Т48 Законодавство для третього сектору: проблеми правового регулювання.
К./ [Інститут громадянського суспільства]/. - 2003. - 44 с.
ISBN 966-8312-02-3

Ця робота є спробою узагальнити проблеми правового регулювання функціонування організацій громадянського суспільства в Україні та виробити нові підходи до удосконалення законів та актів виконавчої влади, що впливають на розвиток громадських, благодійних та інших невідприємницьких організацій. В тексті, який ви можете прочитати, акумульовано різноманітні ідеї, розроблені зусиллями представників різних громадських організацій, науковців, депутатів, іноземних консультантів.

Розраховано на активістів та керівників громадських і благодійних організацій, представників політичних партій, фахівців-юристів, депутатів та їхніх помічників, студентів юридичних вузів.

ББК 67.9(4УКР)304

Ця публікація створена завдяки підтримці, яку надано на підставі угоди про співпрацю між Інститутом сталих спільнот (Монпельє, штат Вермонт, США) та Агентством міжнародного розвитку США.

Погляди викладені тут належать авторам цієї роботи і не обов'язково відображають погляди Інституту сталих спільнот (Монпельє, штат Вермонт, США) та Агентства міжнародного розвитку США.

Увага! Авторське право на це видання належить Інституту громадянського суспільства. Передрук або інше поширення цієї роботи як у цілому, так і окремих її частин можливе без обов'язкової згоди Інституту за умови, коли при цьому буде вміщено посилання на автора та видавця, а поширення відбуватиметься на безоплатній основі.

ISBN 966-8312-02-3

© „ІКЦ Леста“

© Інститут громадянського суспільства

Вступ

Ця робота є спробою узагальнити проблеми правового регулювання функціонування організацій громадянського суспільства в Україні та виробити нові підходи до удосконалення законів та актів виконавчої влади, що впливають на розвиток громадських, благодійних та інших невідприємницьких¹ організацій. В тексті, який ви можете прочитати, акумульовано різноманітні ідеї, розроблені зусиллями представників різних громадських організацій, науковців, депутатів, іноземних консультантів.

В основу цієї роботи покладено адаптоване до нинішніх реалій видання "А. Ткачук. Законодавство для третього сектору: необхідність та перспектива змін. - К. /Інститут громадянського суспільства/. - 2002", яке стало результатом творчої співпраці Інституту громадянського суспільства, Творчого центру "Каунтерпарт", Міжнародного Центру Некомерційного Права за фінансової підтримки програми партнерства "Каунтерпарт-альянс" та Світового Банку.

За час, що минув з моменту виходу згаданого видання, відбулися значні зміни: підписано та опубліковано новий Цивільний кодекс України; ухвалено важливі зміни до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", про які йшла мова у попередньому виданні і які пропонували депутатам для розгляду; ухвалено новий Закон України "Про оподаткування доходів фізичних осіб", тощо.

Проте багато проблем, з якими стикаються організації громадянського суспільства, так досі й залишилися невирішеними. В цьому виданні ми намагаємося говорити про ці проблеми та про можливі шляхи їх вирішення.

В цій роботі коротко викладено основні проблеми, які часто гальмують розвиток та становлення громадянського суспільства і які базовані як на недостатньо розвинутому законодавстві для третього сектора, так і на небажанні посадовців державних органів, від яких залежить практика застосування законодавства, застосовувати норми закону в інтересах, а не всупереч, громадським ініціативам.

Розраховано на активістів та керівників громадських і благодійних організацій, представників політичних партій, фахівців - юристів, депутатів та їхніх помічників, студентів юридичних вузів.

¹ Тут і далі термін "невідприємницькі" організації використовується в розумінні нового Цивільного кодексу України, який набирає чинності з 01.01.04 року.

Про що йде мова?

Аби зрозуміти проблеми, які постають перед організаціями третього сектору (громадськими чи благодійними організаціями, творчими спілками, мозковими центрами, некомерційними фондами, саморегулюючими організаціями і т.п.), спробуємо побудувати нашу роботу за певною схемою: від загального - до спеціального; від простого - до складного.

Спочатку домовимося про певні загально зрозумілі речі та про зміст, який ми вкладатимемо у термінологію, трішки визначимося з теорією, а лише потім перейдемо до проблем, що виникають перед третім сектором із-за не зовсім досконалого законодавства.

На жаль, в Україні існують дві полярні думки, кожна з яких суттєво впливає на розуміння проблеми розвитку громадянського суспільства чинниками як в Україні, так і за її межами.

Першу тезу сповідують представники, насамперед, третього сектору: в Україні погане законодавство для третього сектору; організації третього сектору не мають ніяких реальних пільг; держава не сприяє розвитку громадянського суспільства, що підтверджується відсутністю в Україні суттєвого фінансування громадських організацій національними донорами, слабкістю всього громадського сектору.

Друга теза, якою оперують, насамперед, представники влади, є майже стовідсотково протилежною першій:

в Україні достатньо розвинене громадянське суспільство завдяки підтримці його розвитку з боку держави, про що свідчать висока кількість громадських організацій, їх залучення до роботи уряду та місцевих державних адміністрацій;

пільги неприбутковим організаціям такі значні, що суттєво зменшують наповнення державного бюджету, тому говорити про якісь нові пільгові режими для таких організацій неможливо, а то й шкідливо.

Напевне, як завжди, істина лежить десь посередині.

Дійсно, громадський сектор в Україні розвинутий не найгірше серед країн пост-соціалістичного табору, податкові та інші пільги для організацій третього сектору у нас також не найменші. Але ця ситуація не є достатньо стабільною, оскільки часто державні органи та посадові особи мають змогу використовувати недосконалі норми законодавства на шкоду організаціям, та й самі організації не завжди самі можуть використати ті можливості, які їм уже надає законодавство.

Ще одна теза, яка є досить поширеною, і яка веде до пасивності громадського сектору у відносинах із парламентом, полягає у тому, що українські законодавці ніколи не ухвалюють законів, які б сприяли розвитку громадянського суспільства, оскільки тут немає ні приватного, ні політичного інтересу.

На наше переконання це помилкова теза.

Цьому підтвердженням є той факт, що зміни, які були внесені Верховною Радою України 4-го скликання до частини 7.11. статті 7 Закону України «Про оподаткування підприємств», 24 грудня 2002 року і які набули чинності з 1 січня 2003 року, зробили режим оподаткування більшості організацій третього сектору досить ліберальним. Крім цього, ухвалені зміни нарешті дають можливість громадським організаціям накопичувати кошти для реалізації своїх програм.

Той факт, що на ці зміни працювали десятки активістів громадських організацій разом із народними депутатами України, свідчить про позитивну перспективу руху за удосконалення українського законодавства для третього сектору.

Сьогодні складається вельми цікава ситуація, коли законодавство, що визначає режим оподаткування організацій громадянського суспільства випередило у своєму розвитку законодавство статусне, яке визначає порядок утворення та діяльності самих організацій, а практика застосування усього масиву законодавства, що регулює третій сектор є не найкращою і не відповідає духу ухвалених законів та офіційній позиції держави щодо розвитку громадянського суспільства, декларованій Конституцією України, актами Президента, Кабінету Міністрів України.

Що таке «третій сектор»?

Зазвичай прийнято виокремлювати три сектори суспільства.

Суспільство		
I - влада	II - бізнес	III - громадськість
Органи державної влади та місцевого самоврядування, бюджетні установи та організації, засновані на підставі закону чи в межах повноважень державних органів.	Система підприємств, господарських товариств та індивідуальних підприємців, що займаються діяльністю, пов'язаною з отриманням прибутку.	Організації, що утворюються за власною ініціативою засновників, незалежно від волі органів влади чи посадових осіб, без мети одержання прибутку для його перерозподілу між учасниками організацій.

Коли спробувати пояснити юридичну природу утворення та діяльності організацій третього сектору, то можна віднайти, принаймні, дві найважливіших ознаки такої природи:

перша - право громадян на свободу об'єднання (свобода асоціацій) відповідно до статті 36 Конституції України);

² За матеріалами «Настільної книги для неприбуткових організацій», Інститут громадянського суспільства, 2000 р.

друга - право на діяльність, що впливає із реалізації інших громадянських прав (ст.ст. 34, 35, 39, 41, 48 Конституції України).

Відповідники всіх цих прав можна знайти і в таких відомих міжнародних правових документах, як «Загальна Декларація прав людини» від 10.12.1948 року та «Міжнародний Пакт про економічні, соціальні та культурні права» від 19.12.1966 року.

Ознаки організацій третього сектору.

Про деякі ознаки організацій третього сектору в найзагальнішому вигляді частково йшлося вище. Спробуємо їх ще раз формалізувати й зійтися на певному усталеному термініві, яким би можна було скористатися надалі.

Отож, головними, спільними для всіх організацій третього сектору ознаками є:

1. Недержавний (неурядовий) характер організації.

Тобто держава в особі органів державної влади та місцевого самоврядування не є засновником такої організації на підставі закону чи через ухвалення публічного акту відповідним органом влади і не здійснює адміністративного управління чи контролю за діяльністю такої організації. Щодо деяких організацій третього сектору (наприклад, суспільно корисна установа), то їхнім засновником чи співзасновником можуть бути певні органи державної влади та місцевого самоврядування. Після заснування такої організації вона, однак, стає юридичною особою приватного права.

2. Самоуправління.

Керівництво організацією здійснюється її учасниками відповідно до її статутних (установчих) документів.

3. Добровільність.

Організація утворюється на основі доброї волі осіб чи особи, що виступає засновником. Ніхто не може бути примушений до вступу в організацію і нікому не може бути заборонено вийти з такої організації.

4. Некомерційність.

Організації не створюються з метою вести підприємницьку, комерційну діяльність.

5. Неприбутковість.

Метою створення чи діяльності організації не може бути одержання прибутку, що розподіляється між її членами, засновниками чи пов'язаними з ними особами. Прибуток організації, отриманий нею внаслідок її комерційної діяльності, може використовуватися лише на статутні цілі, а кошти чи майно організації після її ліквідації не розподіляються між її членами чи засновниками, а використовуються лише із статутною метою.

6. Корисність організації: для своїх членів - приватнокорисна або організація взаємної вигоди; для суспільства в цілому - через їхнє сприяння благо-

дійництву, розвитку освіти, науки, культури, захисту природного середовища, надання певних соціальних послуг тощо – суспільно корисна організація.

Ясна річ, число видів ознак у різних країнах може бути досить різне й значне, проте й відмінне – з урахуванням історичних та національних традицій кожної окремої країни. Загалом же можна виділити організації з найбільш спільними ознаками, характерними для всіх країн демократичного устрою:

1. Політичні партії. Це організації, що об'єднують у своїх рядах громадян певної країни з винятково політичною метою: досягнення влади і впровадження власної політичної програми через формування державних інституцій за участю своїх членів. Регулюються спеціальним законодавством про партії.

2. Професійні спілки. Найбільш масові та найбільш організовані об'єднання громадян за професійною ознакою. Основною метою створення та діяльності профспілок є відстоювання інтересів своїх членів перед працевдавцями та державою. Регулюються спеціальним законодавством про профспілки.

3. Релігійні організації та церкви. Організації, що будуються на основі реалізації людиною права на свободу совісті та віросповідання. Хоча, у деяких країнах існують офіційна церква чи офіційна релігія, які частково підтримує держава, більшість експертів та вчених відносить релігійні організації до недержавних неприбуткових організацій у загальноприйнятому розумінні цього слова. Їх діяльність регулюється спеціальним законодавством про свободу совісті.

4. Організації громадського самоврядування населення. Такими організаціями є об'єднання громадян за місцем проживання для вирішення конкретних питань організації нормальних умов проживання у багатоквартирних будинках, під'їздах, на вулицях чи кварталах. Їх діяльність регулюється або національним законодавством про місцеве самоврядування, або місцевими нормативними актами, що ухвалюються органами місцевого самоврядування відповідно до власної компетенції.

5. Добровільні страхові та пенсійні фонди, кооперативи споживачів, кредитні спілки, бізнес-асоціації, громадські лікарні, школи, музеї, бібліотеки тощо. Регулюються загальним законом про некомерційні (непідприємницькі організації) та спеціальним законодавством, що визначає особливості правового регулювання окремих видів таких організацій.

6. Громадські організації (асоціації). Найчисельніша й найрізноманітніша група організацій третього сектору. Їх діяльність регулюється загальним законом (див. п.5) або окремим законом про об'єднання громадян.

7. Некомерційні (благодійні) фонди, установи (не членські) або товариства (членські), організації приватно чи суспільно корисні. Зазвичай діють у

рамках загального закону про некомерційні організації. В багатьох країнах діють також окремі закони для фондів. Благодійний статус визначається податковим законодавством.

Термінологія

Організації, що належать до більш вузького переліку (п.п. 6-7), часто поймають **як організації громадянського суспільства**.

Ще поширеніші загальні терміни, що їх вживають для означення цих організацій: **неурядові** (недержавні) або **неприбуткові** (некомерційні) організації.

Досить часто вдаються до термінів **неурядові** чи **недержавні** організації, беручи за основу класифікації ознаку недержавної природи їх утворення. Втім, такий термін не є юридично виважений.

Неурядовий чи недержавний характер організації мовить, як уже йшлося, про те, що така організація створюється не актом органу влади, а рішенням засновника, тобто має приватноправову природу походження і не управляється органом державної влади чи місцевого самоврядування. Але під таке означення підпадає переважна більшість підприємницьких структур, заснованих на приватному праві без участі держави в особі її органів влади. Тобто з таким же успіхом більшість підприємницьких структур можна вважати за неурядові чи недержавні організації.

Часто вживається і такий термін: **неприбуткова** (некомерційна) організація. Знову ж таки, за основу класифікації взято лише одну з кількох ознак, а саме, неприбутковість діяльності організації. Коли ж розглянемо перелік неприбуткових організацій, то побачимо: до них реально належать усі органи державної влади, місцевого самоврядування та більшість установ, створених їхніми юридичними актами.

Таким чином, логічно зробити висновок: щоб зарахувати організацію саме до організацій *третього сектору*, слід дотриматися кількох умов, або ж, як мовлять математики, мають бути виконані необхідні та достатні умови: **організація повинна мати приватноправову природу (бути юридичною особою приватного права)³ і не мати за основну мету діяльності ведення підприємницької діяльності та/або розподілу прибутку серед учасників (бути неприбутковою).**

Якщо так, то найбільш юридично правильний для таких організацій може бути термін: **недержавна неприбуткова** або **недержавна некомерційна**

³ Це стосується не лише юридичних осіб. Можуть утворюватись і діяти організації у вигляді асоціацій (товариств) і без статусу юридичної особи, проте, у таких організацій правоздатність обмежена.

організація. Це, на наш погляд, було б дійсно більш повним та юридично зрозумілішим визначенням.

Проте ситуація виглядає таким чином, що в Україні, як і в інших країнах світу, так і не склалося єдиного юридично зафіксованого терміну для організацій, які ми відносимо до третього сектору. Тому приведені у цьому параграфі терміни все-таки є більш «сленговими», ніж офіційно зафіксованими у законодавстві.

З початку обговорення проекту нового Цивільного кодексу України, десь з 1999 року в дискусіях навколо проблем організацій третього сектору з'явився ще один юридичний термін, який був зустрінутий третім сектором та і бізнесом не дуже привітно, а саме – **непідприємницькі організації**.

Український законодавець спробував провести класифікацію юридичних осіб приватного права за ознакою відношення до підприємницької діяльності (системної діяльності, направленої на отримання прибутку). Тому зараз, а особливо з початку нового 2004 року⁴, буде найбільш вірним відносити весь клас наших організацій третього сектору до **непідприємницьких організацій**.

Виглядає так, що ми, напевне, єдина країна, що віднайшла саме такий термін, який складніше звучить англійською, ніж некомерційні організації, але, мабуть, більш адекватно відображає природу таких організацій та більше відповідає вимогам української мови.

Причини виникнення недержавних підприємницьких організацій

Обов'язковими для виникнення недержавних підприємницьких організацій є як мінімум одна чи кілька взаємопов'язаних причин:

1. *Плюралізм народу*. Іншими словами: наявність серед народу досить стійких груп людей, що мають спільні інтереси, які можна забезпечити або захистити за умов спільних дій всіх чи більшості зацікавлених у цьому осіб. Ця передумова є головною для створення власне громадських організацій членського типу, політичних партій чи професійних спілок.

2. *Наявність ніші суспільного життя*, не заповненої державним чи підприємницьким сектором. Недостатність соціального чи іншого забезпечення з боку державних служб чи органів та не вигідність праці там приватного підприємництва спонукає до створення різних благодійних фондів, установ або органів громадського самоврядування.

3. *Історичні (національні) традиції, схильність народу до колективізму та вирішення справ за участю багатьох людей*.

⁴ З 01 січня 2004 року набирає чинності новий Цивільний Кодекс України (примітка автора)

Термінологія за українським законодавством

Із вище сказаного можна зрозуміти: попри складні й чисельні ознаки, що їх мають організації третього сектору і які їх відрізняють від організацій підприємницьких чи урядових, не існує однозначного юридичного терміну, який би одночасно поширювався на всі такі організації, - ні в міжнародних документах, ні в більшості національних правових систем.

Не виняток тут і Україна, де сформувався певний понятійний апарат з цих питань: він не завжди відповідає іноземним аналогам, але про нього слід пам'ятати з огляду на українське законодавство.

Об'єднання громадян (ОГ) - найбільш загальний термін, що стосується громадських організацій, професійних спілок, політичних партій (ст.36 Конституції України).

Громадські організації (ГО) - об'єднання громадян, створені для задоволення та захисту своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів (ст.3 Закону «Про об'єднання громадян»).

Благодійні організації (БО) - недержавні організації, що здійснюють благодійну діяльність відповідно до Закону «Про благодійництво та благодійні організації» (ст.1).

Неприбуткові організації (НПО) опосередковано визначаються в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» (ст.7.11).

Оскільки ми не торкатимемося таких специфічних структур, як релігійні організації, кредитні спілки тощо, то формально коло наших інтересів щодо видів організацій, діяльність яких врегульовано законодавством, є досить звужене:

Вид організації	Назва закону	Дата прийняття
Громадські організації ⁵	«Про об'єднання громадян»	16 червня 1992 р.
Благодійні організації	«Про благодійництво та благодійні організації»	16 вересня 1997 р.
Творчі спілки	«Про професійних творчих працівників та творчі спілки»	7 жовтня 1997 р.
Дитячі та молодіжні організації	«Про молодіжні та дитячі громадські організації»	1 грудня 1998 р.

⁵ В Україні існує цілий перелік різних «галузевих» законів, де є одна-дві статті, присвячені громадським організаціям, що діють у сфері регулювання цього закону (наприклад, інвалідські організації захищає Закон «Про основи соціальної захищеності інвалідів»). Проте це регулювання навряд чи є виправданим, оскільки порядок утворення та діяльності громадських організацій, незалежно від назви чи сфери діяльності, визначається одним базовим Законом «Про об'єднання громадян».

Ці організації термінологічно визначені законами, які структури громадянського суспільства застосовують повсякчас. Існує цілий ряд законів, що вводять інший понятійний апарат, який також стосується питання загальної термінології у третьому секторі⁶:

Некомерційні: Фонд соціального страхування від нещасних випадків (Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23 вересня 1999 року).

Що не мають на меті одержання прибутку: фондові біржі (Закон України «Про цінні папери і фондову біржу» від 18 червня 1991 року).

Безприбуткові: Національний центр підготовки банківських працівників (Постанова Верховної Ради України «Про створення Національного центру підготовки банківських працівників» від 17 листопада 1993 року).

Самоврядні організації: Національна академія наук України та галузеві академії наук (Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 13 грудня 1991 року).

Саморегулюючі організації: (Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 року).

Громадські формування: (Водний кодекс України).

Громадські природоохоронні формування: (Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року).

Політичні формування: (Закон України «Про пожежну безпеку» від 17 грудня 1993 року),

Громадські об'єднання: (Закон України «Про національні меншини в Україні» від 25 червня 1992 року).

Громадські наукові організації: (Закон України «Про наукову та науково-технічну діяльність» від 13 грудня 1991 року)

Оскільки більшість організацій третього сектору є юридичними особами, то саме їм ми приділяємо основну увагу. Зрозуміло, що нині чинний Цивільний кодекс України є за давниним кодексом УРСР, де взагалі немає понять неприбуткових чи непідприємницьких організацій, а визначення юридичної особи також доволі «радянське». Пам'ятаючи, що Україна ухвалила новий Цивільний кодекс, спробуємо розглянути класифікацію юридичних осіб саме за цим документом, який, як уже йшла мова вище, набуває чинності з початку 2004 року.

⁶ В. Милованов, «Особенности создания и правового статуса юридических лиц в Украине, не ставящих целью получение прибыли». Материали конференції «Законодавельство для неприбыльных организаций: теоретические основы и практическая реализация». Киев. 10 ноября 1999/под.ред. А.Ф. Ткачука - К, 2001. с.18-28.

Класифікація юридичних осіб за новим Цивільним кодексом України

ЮРИДИЧНІ ОСОБИ				
Об'єднання осіб та/або майна у відокремлену організацію, яка наділяється правоздатністю і може мати майнові та особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді.				
НЕПІДПРИЄМНИЦЬКІ – здійснюють статутну діяльність без мети отримання та розподілу прибутку між учасниками			ПІДПРИЄМНИЦЬКІ – здійснюють підприємницьку діяльність з метою отримання та наступного розподілу прибутку між учасниками	
Приватного права	Об'єднання осіб (учасників), має корпоративний устрій, управління здійснюється учасниками.	Товариства (асоціації)	Товариства (підприємства)	Створюються за ініціативою приватних фізичних або юридичних осіб на основі добровільності.
	Об'єднання майна у відокремлену організацію без членів.	Установи (фонди)	Виробничі кооперативи	
Публічного ⁷ права	Органи державної влади		Казенні підприємства	Створюються за законом або за рішенням органів державної влади чи місцевого самоврядування.
	Органи місцевого самоврядування		Комунальні підприємства	
	Бюджетні установи та організації			

Тут варто відмітити, що відповідно до частини 1 статті 83 Цивільного кодексу перелік організаційно-правових форм юридичної особи не є закритим. Законодавець передбачив, що крім товариства та установи, закон може встановити інші організаційно-правові форми юридичної особи. Це відкриває можливості для введення для непідприємницьких організацій такої широко поширеної у світі організаційно-правової форми, як фонд.

⁷ Юридичні особи публічного права не відносяться до теми нашого дослідження, тому терміну *непідприємницькі організації (НПО)* щодо таких юридичних осіб не застосовуємо.

Хоча, ми маємо бути свідомі того, що надмірне збільшення кількості організаційно-правових форм для юридичної особи навряд чи є виправданим, а будь-яку організаційно-правову форму можна в решті решт привести або до товариства, або до установи.

Організаційно-правові форми організацій третього сектору як юридичних осіб

Законодавство різних країн оперує поняттям різних організаційно-правових форм НПО. У багатьох країнах виділяють передусім дві форми:

1) організації членські (з фіксованим або не фіксованим членством) - асоціації (товариства);

2) організації без членства - фонди (фундації).

Законодавство окремих країн допускає більшу кількість організаційно-правових форм, проте наявність у законодавстві надто великої кількості організаційно-правових форм не тільки не спрощує ситуацію навколо можливих податкових пільг чи реєстрації організацій, а навпаки - ускладнює її. Прикладом цього може бути Росія, де існує шість організаційно-правових форм за національним законодавством і ще більше за законодавством суб'єктів федерації.

Традиційно найпоширенішою практикою є виділення двох-чотирьох організаційно-правових форм НПО:

1) асоціація/товариство;

2) спілка організацій;

3) фонд/фундація;

4) установа;

Якщо проаналізувати ці форми за кваліфікаційними ознаками, то можна побачити: перша й друга організаційно-правові форми є типовою асоціацією чи товариством - членською організацією, яка утворюється шляхом об'єднання осіб в першому випадку фізичних, в другому - юридичних, а третя і четверта - типовою нечленською організацією, що з однаковим успіхом може зватись як фондом, так і установою і утворюється шляхом об'єднання чи виділення майна.

Юридична особа			
Членська		Нечленська	
Асоціація/товариство	Спілка/союз	Фонд/фундація	установа
Члени - фізичні та/або юридичні особи	Члени - юридичні особи	Майно передається у власність	Майно передається у користування

Асоціація/товариство

Асоціація є організацією, що засновується не менш як двома (закон може передбачати і більшу кількість членів для заснування такої організації) фізичними особами та об'єднує на добровільних засадах і на основі індивідуального фіксованого чи нефіксованого членства фізичних осіб для досягнення спільної статутної мети і захисту спільних інтересів.

Як видно із такого визначення, асоціація є класичною формою об'єднання громадян і створюється саме громадянами, котрі об'єднуються для задоволення своїх потреб чи захисту власних інтересів.

Майно таких організацій формується за рахунок членських внесків, пожертвувань фізичних та юридичних осіб, господарської діяльності чи надходжень від створених організацією власних підприємств (якщо це допускається законодавством).

Особливістю асоціацій є наявність у статуті вимоги до вищого керівного органу, що ним можуть бути з'їзд, конференція або збори.

За новим Цивільним кодексом України (ЦКУ) така організація в контексті організацій третього сектору буде юридичною особою організаційно-правової форми - непідприємницьке товариство.

Цивільний кодекс також допускає можливість утворення товариства однією особою, якщо закон не встановлює інших правил (ч.2. статті 83 ЦКУ).

Спілка/союз

Спілка/союз як організаційно-правова форма є членською організацією, у якій, на відміну від товариства-об'єднання громадян, членами є юридичні особи.

За умов об'єднання юридичних осіб, котрі є суб'єктами підприємницької діяльності, таке об'єднання може бути дійсно неприбутковою організацією, якщо воно створене не з метою одержання прибутків, а для представлення інтересів своїх членів перед органами влади чи захисту своїх інтересів, спільних для членів спілки. У цьому випадку, на відміну від звичайної членської організації, де члени - фізичні особи, для спілки юридичних осіб можуть встановлюватися особливі правила антимонопольного характеру та неможливість для таких організацій виступати засновниками інших юридичних осіб.

У випадку знову ж таки нового цивільного кодексу організаційно-правовою формою тут буде непідприємницьке товариство.

В Україні лише одна стаття 10 Закону «Про об'єднання громадян» говорить про можливість громадських організацій (ГО) створювати спілки, проте далі, як прив'язати норми закону до вимог щодо змісту статуту спілки, порядку її реєстрації - нічого немає. Постає багато питань: який статус повинна мати спілка ГО, чи може це бути місцевий, або всеукраїнський статус? Якщо може, то які вимоги до нього? Адже вести мову про структурні осередки спілки в регіонах досить абсурдно.

Фонд/фундація

Фундація або фонд є організацією, яка не має членства і засновується за ініціативою однієї особи чи групи фізичних або юридичних осіб з метою здійснення незабороненої законом суспільно корисної діяльності на основі переданого засновниками майна. Фонд - це чи не єдина організаційно-правова форма юридичної особи, яка може бути заснована за заповітом.

Як бачимо, фундація є специфічною організацією, яка вирізняється від інших організаційно-правових форм тим, що засновники повинні не просто об'єднатися (тим паче що тут засновником може бути одна особа), а внести певне майно, що використовуватиметься у статутних цілях. Причому майно, що його вносять на користь фундації, відчужується від власника і стає майном фундації. А в разі ліквідації останньої майно засновникам чи жертводавцям не повертається. Тобто фундація - це об'єднання не осіб, а капіталів.

Фундації або фонди досить поширені організації - своєрідні накопичувачі коштів для їхнього подальшого перерозподілу і використання на статутні, благодійні цілі. Найскладнішим питанням організації та діяльності таких організацій є вимога до їхньої безприбутковості та справжнього благодійництва. Саме фонди мають найбільші пільги щодо оподаткування, проте, їх і найбільше контролюють, аби не допустити можливого їх використання не з благодійною, а з корисливою метою.

Для фундацій обов'язковим елементом внутрішньої структури має бути наглядова рада чи якийсь інший подібний орган із високошановних людей, котрі не обов'язково є засновниками фундації, але яким довіряють засновники і які здійснюють наглядову функцію щодо діяльності фундації. Фінансові баланси фундацій мають бути відкриті для ознайомлення.

В новому Цивільному кодексі немає визначення фонду, як організаційно-правової форми, проте, сам кодекс допускає наявність інших організаційно-правових форм крім тих, що прямо визначені кодексом, тому в окремому законі можна визначити особливості такої організаційно-правової форми, як фонд/фундація.

Установа

Неприбуткова установа - організація, що не має фіксованого членства і яка засновується за ініціативою однієї фізичної чи юридичної особи або групи таких осіб зі статутною метою здійснення незабороненої законом суспільно корисної діяльності в окремій сфері чи надання конкретних послуг на основі майна, переданого установі засновниками у користування.

Головна відмінність установи від фундації - це відношення до майна. У фундації засновники передають фундації майно у власність; в установі - майно не міняє свого власника, а лише передається ним у користування. У деяких країнах вважають, що неприбуткову установу можна вважати видозміненою фундацією, де в певних випадках власник може витребувати своє

майно назад - за умови повернення ним пільг із оподаткування цього майна протягом терміну, скільки існувала установа.

Для посттоталітарних постсоціалістичних країн наявність такої форми неприбуткової організації є досить важливим елементом громадської «приватизації» конкретних державних установ, таких як бібліотеки, музеї, зоопарки тощо.

Новий Цивільний кодекс передбачає існування юридичної особи у організаційно-правовій формі установи. За змістом установа дуже близька до фонду, тому в багатьох країнах не існує окремої такої організаційно-правової форми, як установа, коли закон передбачає існування фондів чи навпаки.

Основні відмінності кваліфікаційних ознак асоціації/товариства та фонду/установи

Кваліфікаційна ознака	Асоціація/Товариство	Фонд/Установа
Об'єднання осіб		Майна
Засновники	Фізичні або юридичні особи	Фізичні або юридичні особи
Мінімальне число засновників	Не менше двох	Один та більше
Заснування за заповітом	Не допускається	Можливе за визначеними процедурами
Мінімальний вік засновників	Встановлюється для дитячих та молодіжних організацій в окремому законодавстві	Старше 18 років для фізичних осіб
Членство	Індивідуальне фіксоване	Немає
Засновники та органи управління	Засновники (члени) беруть участь в управлінні організацією	Засновники не беруть участі в управлінні організацією
Наявність майна при заснуванні	Необов'язкова	Обов'язкова. Для фонду встановлюється мінімальна сума (капітал фонду)
Установчі документи	Статут, рішення про утворення, протокол установчих зборів	Статут, засновницька угода або установчий протокол чи заповіт, що містить доручення на створення фонду
Вищий керівний орган	Загальні збори (з'їзд, конференція)	Наглядова рада

Фінансування НПО

Найважливіше питання існування та діяльності НПО - наявність певних фінансових ресурсів.

У залежності від законодавства, внутрішньої економічної ситуації в країні та присутності іноземних донорських організацій фінансові можливості

НПО будуть різні, проте, незалежно від країни, фінансові надходження для НПО можна відповідним чином класифікувати.

Джерела надходжень	Внески засновників/Членські внески	Пожертви фізичних осіб	Пожертви юридичних осіб	Доходи від власної економічної діяльності	Бюджетні субсидії з державного або місцевого бюджетів
Хто приймає рішення/від чийшої волі залежить	Воля засновників або членів	Воля фізичної особи, що надає пожертву	Рішення органу/ посадової особи про виділення коштів	Рішення статутного органу НПО про ведення економічної діяльності відповідно до статуту	Парламент - для субсидій з державного, місцева рада - для місцевого бюджетів
Необхідний нормативний акт, що сприяє чи не допускає надходжень	Статут організації, що передбачає внески, рішення органу про встановлення суми внесків	Наявність у національному законодавстві легальних можливостей надання пожертв та пільг з оподаткування пожертв	Наявність у національному законодавстві легальних можливостей надання пожертв та пільг з оподаткування пожертв	Відсутність заборони для НПО займатись економічною діяльністю. Збереження статусу неприбутковості при веденні такої діяльності	Закон про державний бюджет або рішення про місцевий бюджет, або національний закон про порядок надання субсидій чи рішення місцевої ради про субсидії з місцевого бюджету

Проблеми, що спонукають до змін законодавства, що регулює питання створення та діяльності організацій третього сектору в Україні.

1. Архаїчність законодавства

Законодавство для організацій третього сектору в Україні формувалось без певної системи, не за принципом від загального до спеціального чи навпаки, а досить хаотично. Сьогодні відсутній базовий закон, який визначав би клас організацій з умовною загальноприйнятою у світі назвою - неурядові організації або організації громадянського суспільства. Наявність різноманітних за назвою видів таких організацій (дивись відповідний параграф цієї роботи), які за юридичним змістом фактично не відрізняються, веде до

різноманітних підходів до реєстрації, звітності, податкового статусу тощо, що породжує додаткові проблеми для цих організацій. Крім цього, розмитість законодавства дає змогу, з одного боку, впливати на організації через різноманітні бюрократичні різночитання законодавства, а з іншого боку, використовувати його особам, що кидають тінь на авторитет всього сектору.

Перший закон, що заклав розвиток третього сектору в Україні - Закон «Про об'єднання громадян» в редакції 1992 року. На сьогодні незважаючи на його надзвичайну стабільність (принципових змін до нього не вносилося жодних) цей закон застосовується в різний час і в різних регіонах України по-різному, що говорить про його юридичну недосконалість.

Закон про об'єднання громадян встановлює значно жорсткіші норми утворення громадської організації у порівнянні з підприємницькою юридичною особою:

1) реєстрація підприємницької юридичної особи здійснюється за 5 днів, а громадської організації - за два місяці;

2) збір за державну реєстрацію будь-якої підприємницької юридичної особи складає 85 гривень, а збір за реєстрацію громадської організації залежить від статусу і складає від 85 гривень до 500 доларів США;

3) при реєстрації підприємницької юридичної особи реєстратор перевіряє лише формальний зміст установчих документів, а при реєстрації громадської організації - представник реєструючого органу намагається внести свої зміни до різноманітних норм статуту;

4) підприємницька юридична особа, незалежно від місця реєстрації, може діяти на усій території України та за її межами, а громадська організація, на думку чиновників, має право працювати лише в межах території, що визначає її статус: район у місті, місто, район, область...

5) до підприємницької юридичної особи не можна застосувати таких санкцій, як до громадської організації - попередження, заборона окремих видів діяльності, розпуск.

Оскільки закон про об'єднання громадян є достатньо загальним, без належної деталізації, це призводить до того, що з кожним роком реєструючі органи видумують нові вимоги до статутних документів організації.

Так, якщо сьогодні проаналізувати мету утворення більшості (тотальної більшості) українських громадських організацій, то ми побачимо, що всі вони утворюються з «метою захисту законних прав та інтересів своїх членів...». Тобто, може здатися, що проблеми екології, допомоги бідним, громадського контролю за прозорістю дій влади, розвитку місцевого самоврядування, подолання наркоманії та асоціальних вад суспільства в Україні нікого не цікавлять, а громадські організації створюються виключно з корисливою метою підтримки своїх членів. Але ж це не так! Тисячі і тисячі активістів щодня працюють над збереженням екології, ведуть психологічну роботу з проблем-

ними дітьми, наркоманами та безпритульними, опікуються школами та сиротами, аналізують урядові програми і стежать за діяльністю народних депутатів...

Просто у своїх статутних документах вони не можуть записати, наприклад, що «метою утворення товариства «Березняки» є збереження навколишнього середовища мікрорайону в умовах міської забудови». При такому формулюванні мети у своєму статуті їх не зареєструють у районному управлінні юстиції. Для отримання реєстрації, згідно з вимогами юстиції, у статуті слід написати, що «метою утворення товариства «Березняки» є задоволення та захист законних інтересів своїх членів через збереження навколишнього середовища мікрорайону в умовах міської забудови». А це призводить не лише до викривлення статистики, а й має значні негативні наслідки для всього сектору, який ніби то, завдяки вимогам реєстратора, за статутними документами стоїть поза проблемами суспільства.

Ще одна проблема, яка виникає зараз перед громадськими організаціями, які зареєструвались в органах юстиції, відповідно до їх вимог щодо встановлення мети утворення організації - це проблема з отриманням неприбуткового статусу в податковій інспекції.

Вимога Закону «Про об'єднання громадян»	Вимога Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»	Коментар
Стаття 3. Громадська організація Громадською організацією є об'єднання громадян для задоволення та захисту своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів.	7.11.1. Ця стаття застосовується до неприбуткових установ і організацій, які є: б) благодійними фондами і благодійними організаціями, ..., в тому числі громадськими організаціями, створеними з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності,...	Як бачимо, при абсолютному дотриманні вимог органів юстиції щодо вузької «мети» утворення організації стає проблематичним отримання неприбуткового статусу, оскільки за податковим законом, головним для отримання неприбуткового статусу є сфера діяльності організації. Знову ж таки, органи юстиції вимагають при реєстрації не записувати пряму діяльність, а оформляти це через «сприяння діяльності».

Те ж саме стосується проблеми статусу організації - аби організація могла працювати по всій Україні, за логікою чиновника, вона повинна мати статус всеукраїнської організації, що означає наявність осередків такої організації більш ніж в 13 областях України. Це, по-перше, не так просто з організаційного боку, а по-друге - з фінансового, адже коштів у громадських організацій не так уже й багато.

2. Контраверсійність законодавства

Сьогодні більшість організацій в Україні, які ми домовилися відносити до організацій третього сектору чи громадянського суспільства, є або громадськими організаціями або благодійними. У чому полягає відмінність між цими організаціями?

До 1997 року, тобто до ухвалення Закону «Про благодійність та благодійні організації» відмінність була досить зрозумілою - організація, яка діє в інтересах не тільки своїх членів, а й в інтересах інших осіб і надає їм організаційну, матеріальну та іншу підтримку, має благодійний характер, якщо ж цього немає - організація не є благодійною.

Приблизно такий підхід сповідує законодавство більшості європейських і не лише європейських держав. Логіка достатньо проста: якщо організація відповідає певним критеріям корисності для суспільства, то вона отримує благодійний статус і відповідні податкові пільги.

В Україні, аби визначити такі ознаки благодійності, в 1997 році приступили до підготовки законопроекту про благодійність, а в результаті прийняли Закон «Про благодійність та благодійні організації» за яким Україна визначила благодійними ті організації, які зареєструються за цим законом. Тобто, для благодійного статусу в Україні потрібна не кваліфікація організації за діяльністю - а за характером її реєстрації. Це призвело до появи ще одного реєстру благодійних організацій з дещо відмінними підходами до статуту та органів управління організацією ніж для громадської організації, але ж з тими самими проблемами невизначеності статусу, мети, видів діяльності і т.п. Адже постає питання: навіщо благодійному фонду статус обласного чи всеукраїнського? І взагалі, як фонд, який за законом може засновуватись однією особою має проводити збори, з'їзд чи конференцію і мати членів? Але все це є в українському законі.

Крім того, долучення (введення) нової категорії - благодійних організацій до тих же за юридичним змістом громадських організацій призвело до подальших перекосів законодавства. Так громадські організації, наприклад, товариства інвалідів, втратили право на надання благодійної допомоги! Тепер аби мати це право їм слід перереєструватись у благодійну організацію, але тоді вони втратять право щодо представлення інтересів інвалідів в органах влади та у визначенні підприємств, де працюють інваліди і які можуть претендувати на пільги від держави!

Те ж саме стосується проблеми підтримки громадських організацій фізичними особами, які втратили право на зменшення податкового навантаження при перерахуванні коштів для громадських організацій. Таке номінальне право на зменшення суми оподаткованого доходу для них залишилось, але воно можливе для застосування лише у випадку перерахування коштів для вузького кола благодійних організацій, які мають відпові-

дати не тільки вимогам Закону «Про благодійність та благодійні організації», але й Декрету «Про прибутковий податок з громадян», який встановив (це у податковому акті, який регулює оподаткування фізичних осіб!) додаткові вимоги до статуту, які не випливають із базового закону і без яких будь-яка благодійна організація не визнається благодійною в розумінні цього закону.

3. Слабка фінансова спроможність організацій

Незважаючи на те, що третій сектор в Україні представлений достатньо великою кількістю громадських та благодійних організацій, реально значна їх частина працює досить спорадично, оскільки організації не мають достатніх коштів на свою діяльність.

Є декілька причин такого явища: причини, пов'язані із загальним розвитком економіки держави та наявністю чи відсутністю традицій меценатства; причини недостатньо сприятливого клімату для фінансування організацій третього сектору, породжені проблемами законодавства.

Оскільки ця робота присвячена, в основному, проблемам законодавства, то ми головну увагу приділимо цій темі. Варто зазначити, що найсприятливіше законодавство за відсутності в державі традицій меценатства та благодійності, за відсутності громадської підтримки такої діяльності, не допоможе існуванню розвиненого третього сектору.

В Україні, зрештою, так як і більшості держав світу, де існують організації громадянського суспільства, можливі **три найважливіші складові** фінансування їх діяльності:

- приватне фінансування (внески засновників, приватних фізичних та юридичних осіб);
- державне фінансування (субсидії з державного та місцевого бюджету);
- доходи від власної економічної діяльності (надання платних послуг клієнтам організацій, отримання замовлень від державних та місцевих органів в рамках тендерних закупівель).

Кожна з цих складових розвивається відповідно до можливостей, що надаються українським законодавством.

Українське законодавство, що впливає на фінансування НПО

Оподаткування доходів НПО, правила оподаткування пожертв юридичних осіб на користь НПО визначаються Законом «Про оподаткування прибутку підприємств».

Варто зазначити, що зміни до згаданого закону, внесені законом від 24 грудня 2002 року № 349-IV, суттєво поліпшили правове регулювання режиму оподаткування неприбуткових організацій, хоча і не вирішили всіх проблем.

Регулювання оподаткування доходів фізичних осіб, а отже і податковий режим пожертв фізичних осіб на користь НПО, встановлюються декретом Кабінету Міністрів «Про прибутковий податок з громадян» (з 01.01.2004 року регулюватиметься Законом «Про оподаткування доходів фізичних осіб»).

Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» визначає, які організації громадянського суспільства визнаються неприбутковими в розумінні цього закону і яким чином відбувається їх оподаткування:

визначення	Режим оподаткування	Додаткові умови
7.11.1. Ця стаття застосовується до неприбуткових установ і організацій, які є: б) благодійними фондами і благодійними організаціями, створеними у порядку, визначеному законом для проведення благодійної діяльності, в тому числі громадськими організаціями, створеними з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчими спілками та політичними партіями, громадськими організаціями інвалідів та їх місцевими осередками, створеними згідно з Законом України «Про об'єднання громадян»,	7.11.3. Від оподаткування звільняються доходи ..., отримані у вигляді: коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань; пасивних доходів; коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям, від проведення їх основної діяльності, з урахуванням положень підпункту 7.11.11 цієї статті; дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.	7.11.11. У разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету. 7.11.13. ... Під терміном «пасивні доходи» слід розуміти доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті. Під терміном «основна діяльність» слід розуміти діяльність неприбуткових організацій з надання благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення систем соціального самозабезпечення громадян (додаткові пенсійні фонди, кредитні спілки та інші подібні організації). До основної діяльності також включається продаж неприбутковою організацією товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів (послуг) є нижчою за звичайну або коли така ціна регулюється державою. ... Кабінет Міністрів України може вводити тимчасові обмеження щодо поширення норм цього пункту на продаж неприбутковими організаціями окремих товарів чи послуг у разі коли такий продаж загрожує або суперечить правилам конкуренції на ринку визначеного товару, при існуванні достатніх доказів, наданих особами, які оподатковуються цим податком, та надають аналогічні товари (послуги), про таке порушення. Статутні документи неприбуткових організацій мають містити вичерпний перелік видів їх діяльності.

Спробуємо розібрати усі складові можливих надходжень для НПО відповідно до п.п. 7.11.3 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» і зробити певні узагальнення:

1. Доходи ... отримані у вигляді коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань

Це означає, що НПО може отримати кошти або майно, які не підлягають оподаткуванню прибутком, якщо вони передані такій НПО фізичною чи юридичною особою. Тепер виникає запитання, а у якій формі можлива така передача і чи створюється механізм зацікавленості у цьому для фізичних та/або юридичних осіб.

1.1. Проблема невизначеності статусу внесків на користь НПО

Однією із найбільш поширених форм внесків на користь НПО з боку фізичних осіб, особливо для членських організацій, є внески засновників, вступні та членські внески.

На жаль, навіть нова редакція Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» не визначає вступні та членські внески як такі, що не оподатковуються прибутковим податком для громадських та благодійних організацій.

Уже є цілий ряд випадків, коли навіть у Києві, зареєстровані Міністром громадські організації мали проблеми з отриманням неприбуткового статусу в податкових інспекції по причині, що їхні статuti містили норми, про вступні та членські внески.

Відсутність в переліку видів доходів, що не підлягають оподаткуванню виглядає дивним на фоні того, що добровільні пожертвування фізичних осіб не оподатковуються.

Із-за цього, члени організації, які готові фінансувати організацію своїми внесками, оформляють ці внески у вигляді пожертвувань, що продовжує сумну традицію перекручувань статистики.

1.2. Проблема обмеження можливостей НПО отримувати пожертви з боку фізичних осіб

Фізичні особи не зацікавлені в здійсненні пожертвувань НПО, оскільки за декретом КМУ «Про прибутковий податок з громадян» вони теоретично можуть розраховувати на зменшення оподатковуваного доходу лише у разі перерахування коштів винятково у благодійні організації і в сумі, що не перевищує 4% доходу. Механізм зменшення бази оподаткування на суму пожертв також відсутній, тому реального зниження податку немає. Встановлення межі перерахувань для фізичної особи в 4% для України з українськими доходами фізичних осіб, робить адміністрування цієї пільги чи не дорожчим від можливих перерахунків коштів від громадян до НПО.

Ухвалений парламентом новий Закон «Про оподаткування доходів фізичних осіб», що набирає чинності з 01.01.2004 року, встановлює нові правила отримання податкової пільги громадянами у разі їхньої підтримки НПО, але і тут є декілька запитань.

Редакція Декрету «Про прибутковий податок з громадян»	Пропозиція з уточнення норми, що подавалась до проекту Податкового кодексу (новий текст підкреслено)	Редакція Закону «Про оподаткування доходів фізичних осіб»
Стаття 5. Суми виплат, що не включаються до сукупного оподатковуваного доходу	Стаття 3011. Валові витрати	4.3. Доходи, які не включаються до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу
1. До сукупного оподатковуваного доходу, одержаного громадянами в період, за який здійснюється оподаткування, не включаються:	(1) До розрахунку валових витрат платника податку включаються:	До складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи (що не підлягають відображенню в його річній податковій декларації):
к) суми, що направляються платниками податку до благодійних установ та організацій, але не більше 4 відсотків від суми задекларованого сукупного оподатковуваного доходу за звітний рік, що враховується під час подання декларації із сукупного оподатковуваного доходу за такий рік;	а) сума коштів або вартість майна, переданих у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, визначеним статтею 2058 розділу II цього Кодексу, але не більше десяти відсотків від суми сукупного оподатковуваного доходу за попередній звітний рік, що враховується під час подання декларації із сукупного оподатковуваного доходу за поточний звітний рік. Підставою для виключення сум, направлених неприбутковим організаціям із сукупного доходу, є прибутковий касовий ордер або інший документ, що підтверджує отримання неприбутковою організацією коштів або майна та копія документу, що підтверджує включення цієї організації до реєстру неприбуткових організацій.	4.3.35. інші доходи, які відповідно до норм цього Закону не включаються до складу загального місячного оподатковуваного доходу з інших підстав.
		5.3. Перелік витрат, дозволених до включення до складу податкового кредиту
		Платник податку має право включити до складу податкового кредиту звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року:

		5.3.2. суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;
		5.2.1. До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат.

Коментар. Пропозиція, викладена в таблиці, мала на меті: по-перше, розширити можливості громадян щодо перерахування власних коштів для НПО; по-друге - значно спростити процедуру перерахування коштів чи передачі майна НПО та встановити механізм для отримання податкових знижок при декларуванні своїх доходів в ДПА.

Новий закон «Про оподаткування доходів фізичних осіб» запровадив новий підхід до встановлення можливостей щодо надання фізичними особами підтримки неприбутковим організаціям.

Тут заслуговує на увагу спрощена система підтвердження таких витрат, яка перегукується з пропозиціями, що подавались НПО до проекту податкового кодексу, та запровадження в нормі про податковий кредит загального родового визначення організацій, яким може надаватися така підтримка - неприбуткові організації. Це значно спрощує режим звітності для громадянина.

Проте виникає певний сумнів щодо запровадження нижньої та верхньої межі для пожертвувань від 2% до 5%. Існування нижньої межі спрощує адміністрування, проте перешкоджає багатьом фізичним особам робити невеликі благодійні внески чи пожертви.

1.3. Проблема недостатніх надходжень до НПО з боку юридичних осіб.

Довгий час в Україні точилась дискусія щодо причин недостатніх надходжень до НПО з боку юридичних осіб. Дискусія велась в основному щодо необхідності збільшення відсотка прибутку, що може списуватись юридич-

ною особою з маси оподаткування, якщо кошти перераховуються для НПО. Був навіть час, коли в закон «Про оподаткування прибутку підприємств» було пролобійовано норму, за якою юридичні особи, що жертвують кошти НПО, які займаються проблемами збереження історичної спадщини, отримали право списання з оподатковуваної маси 15% коштів. Однак ця норма діяла недовго, але, напевно, своє локальне призначення виконала.

Зміни до закону «Про оподаткування прибутку підприємств», внесені законом від 24 грудня 2002 року № 349-IV, дещо змінили ситуацію, але не усунули головних причин, що стримують надходження НПО від юридичних осіб. Адже юридичні особи не зацікавлені в перерахуванні коштів до НПО з різних причин, але не останню роль тут відіграють причини, породжені законодавством:

по-перше, у відсоток суми прибутку, що може бути списана на добровільні пожертви, входять і добровільні відрахування до державного та місцевого бюджетів і до органів влади і установ, ними утворених. Саме тому, більшість пожертв з цього відсотка ідуть державним та комунальним закладам, а не НПО;

по-друге, в сучасній економічній ситуації значна частка підприємств працює з мінімальним прибутком або без прибутку, що унеможлиблює будь-які перерахування для НПО;

по-третє, значна частка дрібного та середнього бізнесу сплачують фіксований податок з доходу, тому для них взагалі немає жодного стимулу для перерахування коштів НПО.

З наведеної вище порівняльної таблиці видно, що законодавець, піднявши верхню межу перерахування до 5%, встановив і нижню межу - 2%, якої раніше не було. Ця поправка не поліпшить ситуації щодо перерахування коштів НПО, а навпаки, радше зменшить такі перерахування. Адже міжнародна практика показує, що корпорації, незалежно від верхньої межі допустимих пожертв на користь НПО, як правило, перераховують кошти для НПО у розмірі, що не перевищує 2% прибутку. Це викликано потребами самого бізнесу в реінвестуванні прибутку у власний розвиток. За дослідженнями, що були опубліковані в США, за останні 5 років середні перерахування коштів від корпорацій до НПО склали 1,2 - 1,8%.

Можливо, в Україні будуть свої особливості, але практику застосування цієї норми, можна буде побачити лише по завершенні 2003 року.

2002 року, коли парламентом розглядався проект Податкового кодексу, Інститутом громадянського суспільства за сприяння Міжнародного центру некомерційного права були підготовлені пропозиції до цього проекту, текст приведено в таблиці. На жаль, Податковий кодекс так і не було ухвалено, а ця пропозиція не найшла свого відображення в доповненнях до закону про оподаткування прибутку підприємств.

Редакція Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» до 31.12.2003	Редакція чинного Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» станом на 01.09.03 (із змінами внесеними Законом N 349-IV (349-15) від 24.12.2002)	Пропозиція щодо уточнення норми, яка подавалась до проекту Податкового кодексу
Стаття 5. Суми, що включаються до складу валових витрат виробництва та обігу. До складу валових витрат виробництва та обігу включаються:	Стаття 5. Суми, що включаються до складу валових витрат виробництва та обігу. До складу валових витрат виробництва та обігу включаються:	Стаття 2030. Суми, що не включаються до складу валових витрат виробництва та обігу. До складу валових витрат виробництва та обігу включаються:
5.2.2. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій у випадках, визначених у пункті 7.11 цього Закону, але не більш ніж чотири відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду, за винятком відрхувань, запроваджених пунктом 5.8 цієї статті.	5.2.2. Суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, визначених у пункті 7.11 статті 7 цього Закону, у розмірі, що становить не менше двох та не більше п'яти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року, за винятком відрхувань, визначених пунктом 5.8 цієї статті, та внесків, передбачених підпунктом 5.2.17 цього пункту.	а)... б) кошти або вартість майна, добровільно перераховані (передані) до Державного або місцевих бюджетів, до неприбуткових організацій у випадках, визначених у статті 2058 цього кодексу, але не більш ніж чотири проценти оподатковуваного прибутку попереднього звітного року або не більш 0,2 проценти валового доходу попереднього звітного року, за вибором платника податку.
	5.2.17. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку у розрахунку за звітний рік.	

На наш погляд, введення альтернативи для юридичних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності щодо можливості перерахування коштів для НПО з прибутку або з доходу дасть змогу значно розширити можливу базу надходжень для НПО та спростити адміністрування цієї можливості в самих юридичних особах.

2. Доходи від власної економічної діяльності

2.1. Загальні міркування

До моменту внесення змін до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» (тобто до 24.12.2002 року), які на податковому рівні дають можливість НПО займатись економічною діяльністю, питання щодо отримання НПО доходів від власної економічної діяльності найбільше обговорювалось і навколо нього було зламано найбільше списів. Адже надання НПО можливостей займатись економічною діяльністю, з одного боку, дає змогу НПО отримати додаткові ресурси для суспільно-важливої діяльності, а з іншого - може призвести до недобросовісної конкуренції та зловживань в самому середовищі третього сектору.

НПО може бути важливим фактором надання соціально значимих послуг у сферах, де не працює бізнес (недостатня норма прибутку) і де немає достатньої кількості таких послуг з боку держави чи органів місцевого самоврядування. Для надання таких послуг потрібні певні фінансові затрати з боку НПО. Кількість та якість наданих послуг можуть бути кращі, якщо хоча б частково видатки на надання таких послуг компенсуватимуться споживачем за плату.

Платником, у цьому випадку, може бути або безпосередній споживач - фізична особа, або замовник - орган державної влади чи місцевого самоврядування, який замовляє послуги для третіх осіб чи громади в цілому.

В обох випадках НПО виступає як продавець послуг - підприємницька організація.

Виникають запитання:

1. Чи може НПО надавати платні послуги взагалі, виходячи з природи НПО як організації, що створена без мети отримання прибутку?
2. Якщо може надавати такі послуги, то які: пов'язані зі статутною діяльністю чи будь-які?
3. Який режим оподаткування доходів від цих послуг?
4. Яким чином не допустити зловживань з економічною діяльністю НПО, які обмеження мають бути передбачені в законі?
5. Яким чином не допустити недобросовісної конкуренції між НПО і бізнесом, адже НПО можуть демпінгувати ціни, оскільки мають пільги з оподаткування?

Досвід правового регулювання НПО у різних країнах різний, але в загальному тенденції досить чіткі:

1. Що бідніша країна, то менш розвинене громадянське суспільство та законодавство у цій країні, а отже менше можливостей НПО вести будь-яку економічну діяльність.

2. Що більш розвинена держава, то більш потужніша економічна система та громадянське суспільство в цій державі, а отже більше можливостей

мають НПО в своїй економічній діяльності й набагато детальніше законодавство щодо оподаткування діяльності НПО має ця держава.

Економічна діяльність НПО, можливі варіанти			
Економічна діяльність неприпустима	Економічна діяльність можлива лише в окремих видах, що співпадають із цілями НПО	Можлива економічна діяльність: основна - пов'язана зі статутними цілями, та неосновна - якщо доходи від неї не перевищують встановленого відсотка від усіх надходжень НПО	Допустима економічна діяльність основна - пов'язана зі статутними цілями та неосновна - без обмеження її сум
Організації мають пільги з оподаткування прибутковим податком усіх надходжень	Організації мають пільги з оподаткування прибутковим податком усіх надходжень, у тому числі від оплати послуг	Організації мають пільги з оподаткування прибутковим податком усіх надходжень, у тому числі від оплати послуг. У разі перевищення доходів від неосновної діяльності визначеного відсотка, ці доходи оподатковуються за загальною шкалою	Організації мають пільги з оподаткування прибутковим податком доходів від основної діяльності та сплачують податок за загальною шкалою від інших доходів
Отримання НПО доходів від економічної діяльності веде до втрати нею неприбуткового статусу та до вжиття санкцій, аж до примусової ліквідації		Обов'язковими вимогами отримання пільг з оподаткування доходів від основної діяльності є: 1. Виключний перелік видів діяльності, передбачений статутними документами організації відповідно до переліку встановленого податковим законом. 2. Вимога до нерозподілу отриманих доходів між засновниками, учасниками НПО та пов'язаними з ними особами. 3. Використання доходів від основної діяльності на досягнення мети та завдань НПО. 4. Вимога нерозподілу коштів та майна НПО між засновниками, учасниками НПО та пов'язаними з ними особами при ліквідації НПО.	

Основна та неосновна діяльність

Приклад.

Бібліотека - неприбуткова організація. Основною статутною метою діяльності такої НПО є накопичення, збереження книжкового фонду для його використання мешканцями містечка.

Бібліотека може утримуватися за рахунок внесків засновників, державних субсидій, пожертвувань фізичних та юридичних осіб та надходжень від:

- послуг за користування бібліотечним фондом - основна діяльність;
- випуску та продажу каталогів бібліотечного фонду - основна діяльність;

- пошуку та замовлення видань за міжбібліотечними каталогами - основна діяльність;
- доходів від кафетерію, що знаходиться в бібліотеці - неосновна діяльність;
- випуску та продажу популярної літератури - неосновна діяльність.

У випадку неосновної діяльності оподаткування здійснюється за загальними правилами, адже випуск популярної літератури чи харчування, по-перше, прямо не пов'язане з метою діяльності бібліотеки, а по-друге, пільги з оподаткування цих видів діяльності можуть призвести до того, що видані бібліотекою книги та рівень цін у кафе можуть бути нижчі, ніж у підприємців, котрі сплачують усі види податків. Це дає підстави говорити про недобросовісну конкуренцію - підприємці можуть у судовому порядку домагатися закриття кафе, заборони на випуск бібліотекою книжок, скасування пільг.

Вимога до нерозподілу прибутку

Ще одним запобіжником, який має не допустити перетворення НПО на бізнес, у разі надання можливості НПО отримувати доходи від основної діяльності без втрати статусу неприбутковості, є вимога нерозподілу прибутку.

Ця вимога має комплексний характер: по-перше, доход НПО не може бути розподілений серед засновників, членів чи пов'язаних з ними особами; по-друге, майно організації при її ліквідації не може бути розподілене між цими особами; по-третє, статутні документи організації повинні мати правила щодо можливого конфлікту інтересів.

2.2. Економічна діяльність НПО через призму українського законодавства

Як видно з таблиці, з 01.01.2003 року нині чинний Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» фактично відкрив можливості для НПО займатись економічною діяльністю, яка за цим законом, в контексті неприбуткових організацій, називається «основною»:

«Під терміном «основна діяльність» слід розуміти діяльність неприбуткових організацій з надання благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення систем соціального самозабезпечення громадян (додаткові пенсійні фонди, кредитні спілки та інші подібні організації). До основної діяльності також включається продаж неприбутковою організацією товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів (послуг) є нижчою за звичайну або коли така ціна регулюється державою.

... Кабінет Міністрів України може вводити тимчасові обмеження щодо поширення норм цього пункту на продаж неприбутковими організаціями окремих

товарів чи послуг у разі, коли такий продаж загрожує або суперечить правилам конкуренції на ринку визначеного товару, при існуванні достатніх доказів, наданих особами, які оподатковуються цим податком, та надають аналогічні товари (послуги), про таке порушення. Статутні документи неприбуткових організацій мають містити вичерпний перелік видів їх діяльності.»

Тобто, для того, аби НПО могла отримувати кошти від основної діяльності, та не втратити при цьому статусу неприбуткової організації, вона має виконати деякі важливі умови:

- 1) в статуті такої НПО має бути чіткий перелік видів діяльності, які можуть бути пов'язані з наданням певних платних послуг;
- 2) в статуті має бути вказано, що в разі ліквідації НПО її майно не може бути розподілене серед засновників або членів;
- 3) ціна на товари, послуги НПО має бути нижчою за звичайну;
- 4) надання послуг чи продаж товарів має відповідати нормам іншого законодавства, що регулює подібну діяльність (отримання необхідних дозволів, ліцензій, тощо).

Нинішня редакція Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» в частині ведення НПО економічної діяльності є чи найліберальнішою серед усіх подібних законів в Європі та СНГ. Проте практики застосування цих норм, поки ще не має, оскільки вони діють лише з 1 січня 2003 року.

Аби зрозуміти можливі проблеми застосування цих норм податкового закону, варто згадати деякі інші норми базових законів, які регулюють питання діяльності громадських та благодійних організацій.

Регулювання економічної діяльності в статусних законах

Закон «Про об'єднання громадян»	Закон «Про благодійність та благодійні організації»
Стаття 24. Господарська та інша комерційна діяльність (ч.1) З метою виконання статутних завдань і цілей зареєстровані об'єднання громадян можуть здійснювати необхідну господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ і організацій із статусом юридичної особи, заснування підприємств в порядку, встановленому законодавством. (ч.3) Об'єднання громадян, створені ними установи та організації зобов'язані вести оперативний та бухгалтерський облік, статистичну звітність, зареєструватися в органах державної податкової інспекції та вносити до бюджету платежі у порядку і розмірах, передбачених законодавством.	Стаття 20. Господарська діяльність благодійної організації (ч.1) Благодійна організація здійснює господарську діяльність, спрямовану на виконання її статутних цілей та завдань. (ч.3) Розмір витрат на утримання благодійної організації не може перевищувати 20 відсотків кошторису цієї організації в поточному році. (ч.5) Благодійні організації, що існують лише на членські внески і добродійні пожертвування, звільняються від сплати податків та інших платежів до бюджету і спеціальних фондів.

	Стаття 21. Фінансова діяльність благодійної організації (ч.1) Благодійна організація обліковує на окремих банківських рахунках кошти для господарської та благодійної діяльності як в національній, так і в іноземній валютах. (ч.3.) Фінансова діяльність благодійної організації здійснюється відповідно до вимог законодавства України. Фінансова діяльність, спрямована на благодійництво, не розглядається як підприємницька або інша прибуткова діяльність. (ч.4) Надходження благодійної організації від фінансової діяльності спрямовуються виключно на благодійництво і забезпечення господарської діяльності у розмірах та порядку, передбачених цим Законом.
--	---

2.2.1. Господарська діяльність чи основна?

Як видно з таблиці, в базових законах «Про об'єднання громадян» та «Про благодійність та благодійні організації», щодо економічної діяльності вжито декілька термінів: «господарська діяльність» - для ГО і БО та «фінансова діяльність» - для БО.

Із контексту визначення термінів «господарська діяльність» та «основна діяльність», сформульованих в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств», можна зробити висновок, що «основна діяльність» є частиною більш широкого терміну - «господарська діяльність» і стосується власне тієї частини господарської діяльності, яка прямо визначена в статутних документах і впливає з мети утворення та діяльності юридичної особи. Наприклад, сільськогосподарське підприємство може вирощувати та здійснювати первинну переробку зернових - основна діяльність, а на вихідні дні використовувати власних коней для прогулянок туристів - неосновна діяльність.

Виходячи з такого розуміння згаданого в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» поняття основної діяльності, можна зробити висновок, що БО може напряму здійснювати господарську діяльність, без утворення додаткової юридичної особи. Що ж стосується громадської організації, то тут має місце конкуренція норм двох законів: «Про об'єднання громадян» та «Про оподаткування прибутку підприємств». Оскільки базовий закон передбачає проведення господарської діяльності виключно через утворення громадською організацією підприємницької юридичної особи, а норми податкового закону дозволяють здійснення такої діяльності власне громадською організацією напряму.

Виходячи із загальних юридичних підходів до правил застосування нормативних актів та керуючись принципом застосування норми акту, що був ухвалений пізніше, у випадку існування двох нормативних актів з одним предметом регулювання, можна стверджувати, що і громадські організації мають право на ведення господарської діяльності в розумінні податкового закону з відповідним (цьому закону) режимом оподаткування.

Проте тут є певна проблема: орган, що реєструє, матиме право (у випадку ведення господарської діяльності громадською організацією) застосувати до такої громадської організації санкції, передбачені законом «Про об'єднання громадян».

2.2.2. Фінансова діяльність благодійної організації

В законі «Про благодійність та благодійні організації» є ціла стаття, присвячена «фінансовій діяльності» благодійної організації. На жаль, із самого цього закону не зрозуміло, який зміст законодавець вклав у це поняття.

У жодному іншому законі чи нормативному акті уряду також не знайшлося визначення цієї дефініції. В різних документах, де зустрічається словосполучення «фінансова діяльність», немає його однакового розуміння, і, як правило, опосередковано із цих актів, можна зрозуміти, що змістом цього поняття є фінансування певної організації чи установи.

Єдиний документ - Постанова Національного Банку України від 26.12.2001 №545 «Про затвердження Інструкції про складання річного фінансового звіту банків України» містить визначення фінансової діяльності щодо банківської системи України: «фінансова діяльність - це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу підприємства.»

Виходячи з отриманої інформації в результаті аналізу можливості застосування положення закону «Про благодійність та благодійні організації» про отримання БО доходів від «фінансової діяльності», можна зробити висновки, що тут має місце фікція правової норми. Жодних правових наслідків для БО від цієї норми немає. Тому, мова може йти лише про основну господарську діяльність БО.

2.2.3. Доходи від видавничої діяльності

Як уже зазначалось в попередніх параграфах, неприбуткові організації, відповідно до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» отримали право на *«продаж неприбутковою організацією товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів (послуг) є нижчою за звичайну або коли така ціна регулюється державою.»*

Однією з важливих складових цього права може бути продаж різноманітних книг, що видаються громадськими чи благодійними організаціями в

рамках своєї місії і які дійсно можуть підпадати під викладену вище норму податкового закону.

Проте ситуація тут є не такою простою, як виглядає на перший погляд. Адже видавнича діяльність в Україні регулюється спеціальним законом «Про видавничу справу» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 1997, № 32, ст.206) від 5 червня 1997 року № 318/97-ВР.

Тут є певні невідповідності цього закону законам «Про об'єднання громадян» та «Про благодійність та благодійні організації», а саме:

по-перше, суперечність закладена у визначенні мети видавничої справи. Відповідно до ч.1 статті 3 закону: *«Видавнича справа спрямована на: задоволення потреб особи, суспільства, держави у видавничій продукції та отримання прибутку від цього виду діяльності;»*

Ми ж ведемо мову про неприбуткову діяльність ГО та БО, тобто мова може йти лише про дохід.

По-друге, відповідно до ст.12 цього ж закону, суб'єкти видавничої справи мають бути зареєстровані в Державному реєстрі, причому реєстрації підлягають як власне видавці - ті, які готують роботу до видання, це як раз в першу чергу може стосуватись НПО, так і виготовлювачі і продавці видавничої продукції.

Цікавим тут є те, що без такої реєстрації, організація навіть не може бути замовником видавничої продукції (ч.2 ст.21).

По-третє, закон про видавничу справу допускає видання НПО певних робіт без реєстрації як суб'єкта видавничої справи, але і режим поширення таких видань не може бути предметом отримання доходу (абзац 2, ч.3., ст. 12) : *«Без внесення до Державного реєстру діяльність у видавничій справі здійснюється: підприємствами, організаціями, навчальними закладами, науковими установами, творчими спілками, іншими юридичними особами - для випуску у світ і безоплатного розповсюдження інформаційних, бібліографічних, реферативних, рекламних видань, видань, що містять нормативні акти з виробничо-практичних питань, службових та методичних матеріалів, документації для потреб статутної діяльності їх видавця, а також матеріалів на правах рукопису, що розмножені за допомогою технічних засобів.»*

Внесення НПО до реєстру суб'єктів видавничої справи, особливо, аби НПО мала право продавати видані нею книги, вимагає додаткового внесення змін до власного статуту, де прямо має передбачатися можливість торгівлі друкованою продукцією, що знову ж таки ввійде у суперечність з базовими законами, які регулюють порядок утворення та діяльність НПО.

З цього можна зробити висновок, що аби НПО мали змогу використати можливості отримання доходу від видавничої діяльності, причому без конфлікту з реєструючими органами, слід внести відповідні зміни, як до базових законів, так і до Закону «Про видавничу справу».

3. Фінансування НПО з державного або місцевого бюджетів

Фінансування НПО за рахунок бюджетних коштів досить типове для України, особливо щодо окремих видів організацій, як, наприклад, ветеранські, інвалідські чи творчі спілки.

Для отримання НПО коштів з державного бюджету вона має бути включена або в рядок бюджету на поточний рік, або в окремий рядок кошторису окремого міністерства, через яке здійснюватиметься таке фінансування. Закон про державний бюджет ухвалюється Верховною Радою України.

Для отримання коштів з місцевого бюджету схема аналогічна, лише все відбуватиметься на місцевому рівні, а бюджет ухвалює відповідна місцева рада.

Моральною проблемою фінансування НПО прямо із бюджету є критерій відбору: чому фінансування отримують лише ті, а не інші організації?

Вирішити питання справедливості розподілу бюджетних коштів можна лише встановивши певні правила та процедури розгляду пропозицій на таке фінансування, або давши можливість громадянам самим вирішувати, які організації можуть отримувати кошти з бюджету через спеціальну процедуру: громадянин, подаючи декларацію про свої доходи в податкову службу, сам пише заяву про перерахування, наприклад, 2% - ним сплачених податків у конкретну, ним же визначену, НПО, яка відповідає критерію, встановленому законодавством.

Оскільки друга можливість (через громадян) в Україні поки ще неможлива до реалізації, то варто розглянути можливості фінансування НПО з бюджетів двома способами: через бюджетні субсидії, що надаються у вигляді державних чи муніципальних грантів переможцям у конкурсах програм і проектів НПО, або через оплату послуг НПО, які отримали державне чи муніципальне замовлення в рамках тендерних закупок, що проводяться відповідно до закону «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти».

З 1-го січня 2004 року набирає чинності Закон «Про соціальні послуги». Відповідно до цього закону, НПО соціальної спрямованості можуть брати участь у наданні соціальних послуг населенню нарівні з комунальними службами.

На наш погляд, це дуже важливе рішення законодавця, яке зможе, з одного боку, залучити НПО до вирішення місцевих соціальних проблем, а з іншого - НПО отримає можливість більш стабільного існування, оскільки за ці послуги буде сплачувати місцева влада.

Знову ж таки для реалізації цих можливостей НПО має внести до свого статуту відповідні норми щодо переліку соціальних послуг, які вона може надавати та умови їх надання.

Але, оскільки більшість НПО в Україні зареєстровані, як громадські організації, внесення подібних змін до статуту є проблематичним, виходячи із

архаїчності Закону «Про об'єднання громадян» та особливо практики його застосування органами юстиції.

3.1. Субсидії з державного або місцевого бюджету

Субсидії з державного або місцевого бюджету для різноманітних НПО надаються двома шляхами:

1) прямим передбаченням певної суми коштів для тієї чи іншої НПО окремим рядком в державному чи місцевому бюджеті чи включенням необхідних сум субсидій НПО в кошториси витрат державного міністерства чи відомства (наприклад, міністерство молоді та спорту, комітет охорони материнства і дитинства тощо), якщо мова йде за державний бюджет, або через кошториси відповідних управлінь виконкому, якщо мова йде за бюджет місцевого самоврядування;

2) передбаченням визначеної суми на підтримку НПО (без прив'язки до конкретної організації) в кошторисах міністерств, відомств чи відповідних управлінь виконкому, яка в подальшому розподіляється між НПО за спеціальними процедурами, часто дуже подібними до тендерних.

Певна подібність тут в основному визначається конкурсністю розподілу коштів. Тобто субсидія дістається лише тим НПО, які виграли відповідний конкурс, умови якого були підготовлені розпорядником цих коштів.

Через такий видимий збіг конкурсу субсидій та тендеру замовлень часто виникає плутанина, яка веде до змішування поняття субсидії з поняттям «замовлення» внаслідок додавання до цього поняття слова «соціальне». На практиці така плутанина може призвести до звинувачень органу чи особи, яка розподіляє кошти в їх незаконному використанні.

Для розуміння відмінностей між тендером замовлень та конкурсом субсидій варто ознайомитися з таблицею, що наведена нижче.

Основні відмінності між грантом/субсидією та замовленням

	Грант/субсидія	Тендер/замовлення
Мета	Допомога цільовій групі чи виконання цільових програм	Придбання товарів, робіт чи послуг
Роль органу влади	Донор	Покупець/клієнт
Учасник	НПО	Будь-яка фізична чи юридична особа - суб'єкт підприємницької діяльності
Форма пропозиції	Заявка /ініціатива або відповідь на пропозицію	Оферта/відповідь на пропозицію
Вид діяльності	Виконання дій на користь третіх осіб, а не донора	Виконання дій, надання товарів, робіт, послуг безпосередньо покупцеві

Головна умова перемоги	Нецінові фактори: бюджет проекту не є ціною послуги	Цінові фактори
Конкуренція	Як правило, так	Так
Умови оплати діяльності НПО	Повне або часткове фінансування заходів та адміністрування	Фіксована ціна/ставка або витрати і прибуток
Час оплати	Фінансування витрат або їхньої частки перед початком виконання проекту	Оплата за фактом або з передоплатою
Ризик за неякісне виконання	Виплачені кошти не повертаються	Товари, роботи, послуги при порушенні угоди не оплачуються, діють штрафні санкції до виконавця
Юридична підстава	Договір цільового фінансування або пожертва	Договори купівлі-продажу, оренди або підяду тощо
Не використані кошти	Повертаються доноріві	Не повертаються, ціна визначається в договорі

3.2. Участь НПО у тендерах на отримання замовлення

Якщо у випадку субсидій все досить просто (чинне законодавство не забороняє такого механізму), то у випадку із закупівлями є кілька проблем: перша - НПО прямо не фігурують як можливі суб'єкти закупівель у Законі «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»; друга - чистота процедури на отримання замовлення у разі виграшу НПО тендеру на закупівлю, якщо були учасниками і підприємницькі організації. Адже НПО має пільги з оподаткування й тому може демпінгувати ціни.

Відповідно до Закону «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти» учасником торгів може бути будь-яка юридична особа (ст.1), в тому числі і неприбуткова, що в принципі дає підстави НПО брати участь у тендерах. Проте при оголошенні тендера замовник, має встановити кваліфікаційні вимоги до учасника, і однією з таких вимог, відповідно до закону, може бути наявність в статуті учасника певного виду підприємницької діяльності, що для НПО є проблематичним.

Інша важлива деталь, що обмежує можливу участь НПО в закупівлях, це виконання робіт без передоплати, оскільки в НПО не завжди є вільні кошти на надання послуг з відстрочкою платежу.

Проте найбільшою проблемою застосування НПО цього закону для участі в тендерах є відсутність в законі норм, щодо особливостей закупівлі соціальних послуг: освітянських, соціальних, реабілітаційних і т.п., адже саме в цих галузях НПО має найбільше досвіду та може виконати роботи чи надати послуги у них на найвищому рівні. Відсутність такого регулювання в українському законі є головною його відмінністю від відповідного європей-

ського закону, що є обов'язковим для усіх країн Європейського Співтовариства. Відсутність цих норм, які саме визначають головною передумовою перемоги у цих тендерах (з соціальних послуг) не ціну, а довготривалі позитивні наслідки для суспільства чи громади, веде до того, що навіть у разі перемоги НПО на тендері, якщо у ньому брали участь і бізнес організації, результати тендеру можуть стати предметом розгляду в суді. Адже у цьому випадку можна вбачати порушення принципу добросовісної конкуренції - НПО на відміну від бізнес організації не сплачує податок на прибуток, тому може демпінгувати на ринку послуг.

Правда поки що в Україні таких прецедентів не було, оскільки участь НПО у тендерах не могла мати успіху із-за того, що НПО не могли надавати платних послуг без ризику втратити свій неприбутковий статус.

Аби остаточно закріпити усі можливості НПО бути рівноправним учасником тендерних процедур і не привести до появи недобросовісної конкуренції варто переглянути Закон «Про закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти» на предмет його уточнення щодо тендерів на соціально-значимі послуги відповідно до норм Директиви ЄС №6 «Про державні закупівлі», яка враховує можливості надання таких послуг через НПО.

Перспектива

Нинішнє українське законодавство, що регулює питання діяльності НПО, стало певним гальмом подальшого розвитку мережі організацій громадянського суспільства в Україні. Багато правил та процедур є застарілими та недостатньо прозорими. Особливо важливим є встановлення більш ефективної та зрозумілої системи фінансування діяльності НПО, зокрема, через можливості утворення фондів як НПО для фінансування НПО, отримання бюджетного фінансування та можливостей для самостійного «заробляння» коштів.

Всього цього можна досягти шляхом внесення змін до чинних та ухвалення нових законів.

Важливі зміни, що були внесені 24.12.2002 року до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», мають бути закріплені відповідними змінами до дотичного законодавства, як статусного так і галузевого щодо окремих видів діяльності юридичних осіб.

Реформування законодавства для НПО варто здійснювати в комплексному режимі, враховуючи як нові законодавчі акти, так і досвід, набутий НПО за останні роки.

Варто також розуміти, що без підтримки цього процесу народними депутатами України, без їх глибокого розуміння важливості розвитку громадян-

ського суспільства для долі України, сподіватися на позитивні результати марно.

Останні ініціативи громадських організацій щодо поліпшення податкового клімату НПО були підтримані депутатами і знайшли своє відображення у змінах до податкового законодавства. Тепер справа за завершенням внесення комплексних змін в інше законодавство.

Здається, що Україна має шанс створити найкраще законодавство для організацій громадянського суспільства серед своїх сусідів по СНД.

Зведена таблиця

Законодавчий акт	Проблема	Пропозиція
Чинне законодавство		
Цивільний кодекс Української РСР. Ред. 1963 р. 1540-06	Кодекс морально застарів, не регулює жодних питань діяльності НПО.	Ухвалено новий Цивільний кодекс, який набуває чинності з 01.01.2004 року. З цього моменту, без ухвалення відповідних змін до статусного законодавства для НПО, може виникнути цілий ряд проблем для усіх юридичних осіб НПО.
2460-ХІІ Закон України	«Про об'єднання громадян» Закон функціонально був підготовлений до регулювання політичних партій та громадських організацій. На сьогодні вже існує закон про партії. Що ж до громадських організацій, то чинний закон завузький, не регулює багато питань, які віднесено до підзаконних актів, а також не визначає реальних можливостей діяльності незареєстрованих громадських організацій.	Розробити та ухвалити новий Закон «Про громадські організації» з урахуванням норм нового Цивільного кодексу, особливо в частині організаційно-правових норм, та ГО без статусу юридичної особи.
531\97-ВР Закон України «Про благодійництво і благодійні організації»	Закон значно звузив базу благодійництва, оскільки прив'язав благодійництво не до діяльності, а до факту реєстрації організації як благодійної. Юридична техніка закону дуже недосконала. Декларуючи можливість утворення БО в різних організаційно-правових формах, не дає жодних правових підстав для існування фондів.	Закон слід скасувати після введення поняття благодійництва до податкового законодавства.

283/97-ВР Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Закон нечітко визначає поняття неприбутковості для організацій громадянського суспільства; недостатньо чітко визначає поняття основної діяльності і режиму оподаткування окремих видів надходжень НПО, як-от членські внески, гранти, бюджетні субсидії; звужує перелік пасивних доходів; не сприяє розширенню бази надходжень НПО від малого та середнього бізнесу.	1) Зважаючи на досить прогресивні зміни, внесені до закону, які набули чинності з 01.01.03 року, потрібне редакційне уточнення деяких термінів у цьому законі та приведення у відповідність до цього закону вимог статусного законодавства означених проблем. 2) Найбільш нагально виглядає внесення доповнень до закону щодо звільнення від оподаткування вступних та членських внесків для громадських та благодійних організацій.
13-92 Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян»	Декрет не дає реальних можливостей громадянам вносити кошти на розвиток НПО із власних доходів, оскільки не визначено механізмів внесення коштів, а перелік НПО звужено виключно до БО; обмежує можливості НПО надавати реальну допомогу громадянам, оскільки звужує питання допомоги лише від БО, а не від ГО, яких є абсолютна більшість; створює можливості санкцій для тих БО чи ГО, які надають допомогу громадянам, за різних підстав, що юридично визначені не чітко.	З 01.01.2004 року набирає чинності Закон «Про оподаткування доходів фізичних осіб», де закладено інші принципи стимулювання громадян, які надають підтримку НПО. Оскільки практики застосування цього закону ще немає, то необхідно провести більш детальний аналіз усіх його норм на предмет виявлення можливих різночитань податковими службами під час декларування доходів громадянами.

Законопроекти

Об'єктивна потреба громадянського суспільства в удосконаленні законодавства, що регулює діяльність організацій третього сектору призвела до того, що останніми роками у Верховну Раду України подано цілий ряд різних законопроектів з цього питання.

Лише у Верховній Раді України 3-го скликання (1998-2002 роки) було зареєстровано 6 таких проектів, проте, жодного з них не було ухвалено.

До цього були певні суб'єктивні (ця тема виявилась не дуже цікавою для депутатів) та об'єктивні (не зовсім зрозумілий юридичний зміст проектів та не завершеність роботи над Цивільним кодексом України) причини.

На сьогодні з цих проектів до нового скликання надійшов законопроект №0961 «Про невідприємницькі організації» та було зареєстровано законопроект №2662 «Про основи законодавства про об'єднання громадян».

Законопроекти		
Назва законопроекту	Предмет регулювання	Коментар
Закон «Про непідприємницькі організації»(існує проект, ухвалений в першому читанні №0961)	Це має бути базовий закон для НПО, який має регулювати усі питання, спільні для різних видів НПО: організаційно-правові форми, реєстрація, утворення, поділ, ліквідація, реєстри, перевірки тощо. (Нині у кожному законі щодо будь-якого виду НПО регулюються насамперед саме ці, спільні для всіх, питання, але дещо по-різному. А це призводить до ще більшої плутанини.)	Верховною Радою України ухвалено в першому читанні два роки тому. На сьогодні проект не зовсім узгоджується з новим Цивільним кодексом та Законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб...», що набирає чинності з 01.07.04 року. Потребує доопрацювання.
Основи законодавства України про об'єднання громадян (проект №2662)	Закон намагається регулювати і партії і громадські організації і профспілки.	Не відповідає Цивільному кодексу та іншому законодавству України, зміщує в одному законі різні предмети регулювання.

Робота над законопроектами

Сьогодні відповідно до розподілу компетенції між парламентськими комітетами, законодавство, що стосується об'єднань громадян віднесено до компетенції комітету з питань державного будівництва та місцевого самоврядування. Саме у цьому комітеті знаходяться на розгляді згадані законопроекти «Про непідприємницькі організації» та «Основи законодавства про об'єднання громадян».

У тісній співпраці з цим комітетом працює Громадська рада з питань законодавства для місцевого самоврядування та організацій третього сектору (www.gr.org.ua), одним із пріоритетів діяльності якої є створення сприятливого законодавчого середовища для НПО.

Відповідно до ухваленого Радою рішення про порядок роботи над законопроектами для НПО сформовано робочу групу, яка готує до другого читання проект Закону «Про непідприємницькі організації».

Ускладнюється робота над законопроектом через новели, що з'явилися у Цивільному кодексі та Законі «Про державну реєстрацію юридичних осіб...», та різними підходами самих НПО щодо окремих правових норм майбутнього законодавства.

Юридично, виписати норми, які вирішують вказані проблеми не настільки складно. Складнішим виглядає сприйняття цих норм середовищем

Законодавчий акт	Проблема	Можливі шляхи вирішення
Цивільний кодекс України	За вимогою ст.90 найменування юридичної особи має містити інформацію про її організаційно-правову форму. Сьогодні в назвах НПО або не має організаційно-правової форми, або є така, яка не визначена кодексом і законом.	1. Перереєстрація усіх НПО відповідно до вимог ЦКУ, що є вкрай небажано. 2. Внесення до Закону «Про непідприємницькі організації» спеціальних норм щодо скороченої назви та відповідних норм у перехідні положення щодо порядку перереєстрації.
	В ЦКУ не передбачено такої організаційно-правової форми, як фонд.	Ввести в Законі «Про непідприємницькі організації» поняття фонду та особливості його утворення та діяльності. Визначити необхідність наявності капіталу фонду, його суми та порядку формування.
Закон «Про державну реєстрацію юридичних осіб...»	Відповідно до ч.3 статті 3 Закону НПО отримують статус юридичної особи після «подвійної» реєстрації, спочатку в органах юстиції, потім у державного реєстратора.	Привести до однакового способу реєстрації підприємницьких та непідприємницьких юридичних осіб, виключивши органи юстиції із системи реєстрації НПО. Проте цей підхід тягне за собою вирішення питання про відхід від розподілу НПО на місцеві, всеукраїнські та міжнародні, що є сьогодні.

організацій громадянського суспільства, саме тому робоча група, що працює над законопроектом, розробила невеликий опитувальник, аби представники НПО могли висловитися з приводу означених проблем.

Цей опитувальник вже розіслано на адреси багатьох НПО і вже отримано цілий ряд відповідей, але ми дуже зацікавлені у тому, аби до процесу творення законодавства для НПО було залучено якомога більше активістів громадського сектору, депутатів, просто небайдужих людей.

Нижче приведені запитання та варіанти відповідей на них.

Ви можете дати відповідь щодо підтримки / не підтримки пропозиції робочої групи, або поділитись з нами більш широкими міркуваннями щодо порушених проблем. Після заповнення таблички ви можете надіслати її поштою чи факсом: м. Київ, бульвар Дружби Народів 22, к. 21, тел/факс (044) 269-73-94, електронна пошта csi@csi.org.ua

Ознайомитися з проектом і дати свої коментарі ви також можете через сайт громадської ради www.gr.org.ua.

**Питання до дискусії та обговорення громадськістю
в контексті підготовки закону, що регулюватиме діяльність організацій
третього сектору (нової редакції проекту Закону «Про неприбуткові
організації»).**

Проблема	Суть пропозиції від робочої групи	Так	Ні
Сьогодні реєстрація НПО здійснюється органами Міністерства юстиції. З 01.07.04 усі юридичні особи мають реєструватись у державного реєстратора у виконкоммах рад. У цьому разі НПО мають проходити подвійну реєстрацію, спочатку в органах юстиції потім у державного реєстратора.	Встановити однаковий спосіб реєстрації для усіх НПО через їх реєстрацію у державного реєстратора, без органів юстиції, аналогічно реєстрації підприємницьких юридичних осіб.		
Сьогодні громадські та благодійні організації поділяються за статусом на місцеві, всеукраїнські та міжнародні. Статус визначає територію діяльності організації та орган реєстрації.	Пропонується відмовитись від такого розділення організацій за статусом, передбачивши для всіх організацій, незалежно від назви можливість діяти на усій території України та реєструватися в державного реєстратора за місцем юридичної адреси.		
Сьогодні в Україні є декілька великих громадських організацій, що налічують багато членів та мають всеукраїнський статус (союз інвалідів, союз Чорнобиль, спілка ветеранів ...), яким виділяється бюджетна підтримка та які впливають навіть на надання пільг підприємствам, де працюють інваліди. Ліквідація поділу організацій за статусом може призвести до певного розмивання структур таких організацій.	Пропонується в законі передбачити можливість надання статусу «національної організації» спілкам громадських організацій за спеціальними критеріями (наприклад, якщо така спілка об'єднує більшість ГО певного виду)		
В Україні багато організацій називають себе «фондами» не будучи такими за юридичним та фінансовим змістом. Цивільний кодекс та новий проект закону, передбачає юридичний зміст фонду/установи, як організації, що утворена на основі об'єднання майна, а не осіб. Причому у проекті закону передбачено наявність капіталу для фонду у розмірі 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.	Пропонується передбачити обов'язкову вимогу наявності капіталу фонду для його утворення у розмірі 50 мінімальних заробітних плат. Порядок утворення капіталу має бути подібним до створення статутного фонду господарського товариства. Якщо протягом року, капітал не сформовано, фонд вважається не створеним.		
Ваші доповнення чи пропозиції			

Підсумок:

Сьогодні третій сектор України стоїть перед зміною усієї системи законодавства, що регулює його діяльність, викликаною як об'єктивними потребами розвитку, так і набуттям чинності Цивільним кодексом України.

Завдання, що постало перед законодавцем та перед усім третім сектором пов'язане з віднайденням «золотої» середини - ухвалити нове законодавство, яке б з одного боку, відповідало Цивільному кодексу, але з іншого - не завдало організаціям сектору серйозних втрат. Адже всі ми розуміємо, що навіть без змін нинішніх законів «Про об'єднання громадян» та «Про благодійність та благодійні організації», і громадські і благодійні організації зіткнулися з необхідністю внесення змін до своїх статутів, виходячи з норм Цивільного кодексу та Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб...». Причому у більшості випадків ці зміни будуть пов'язані з назвою організації, що веде за собою значні витрати сил та коштів, а для декого це буде взагалі пов'язано із втратою самої назви, що є ще більш катастрофічно для організації.

Саме тому, вже слід узгодити питання, яким чином і в які терміни має бути переглянуто українське законодавство, і яку позитивну роль у цьому процесі можуть відіграти самі організації третього сектору.

У цій роботі ми якраз і намагались у концентрованому вигляді подати проблеми нинішньої ситуації із законодавством для НПО та окреслити можливі варіанти формування новітнього законодавства.

Ми були б щасливі від того, що спільна робота народних депутатів України, фахівців-юристів та представників організацій громадянського суспільства вивела українське законодавство для НПО на новий якісний рівень, сприятливий для побудови демократії та громадянського суспільства в нашій державі.

Зміст

Вступ	3
Про що йде мова?	4
Що таке «третій сектор»?	5
Ознаки організацій третього сектору.	6
Термінологія	8
Причини виникнення недержавних непідприємницьких організацій .	9
Термінологія за українським законодавством	10
Класифікація юридичних осіб за новим Цивільним кодексом України	12
Організаційно-правові форми організацій третього сектору як юридичних осіб	13
Основні відмінності кваліфікаційних ознак асоціації/товариства та фонду/установи	16
Фінансування НПО	16
Проблеми, що спонукають до змін законодавства, що регулює питання створення та діяльності організацій третього сектору в Україні.	17
Українське законодавство, що впливає на фінансування НПО	21
Перспектива	38
Підсумок:	44

Підписано до друку з оригінал-макету 17.11.2003.

Формат 60x84/16. Гарнітура Newton. Папір офсетний.

Умовн.-друк. арк. 2.56. Обл.-вид. арк. 1.90. Наклад 500.

Віддруковано ТОВ „ІКЦ Леста“

Інститут громадянського суспільства
01103, Київ, б.Дружби народів, 22, к. 21
e-mail: csi@csi.org.ua
<http://www.csi.org.ua>