

грунту є, як відомо, надзвичайно тривалим (сотні і тисячі років). По-друге, стрімко та швидко змінюються всі рівноважні потоки енергії, які є, мабуть, ще більш стійкими до зовнішнього втручання, ніж потоки речовин у ґрунті. Це відбувається насамперед тому, що джерела цих впливів розміщені поза самим ґрунтом і, що найголовніше, вони надзвичайно потужні її енергію подають безперервно.

Таким чином, дослідження родючості потрібно проводити за такими основними напрямками: перший пов'язаний із проблемами підвищення рівня родючості, другий – із величиною її втрат. Стосовно першого, то існують традиційні шляхи підвищення рівня родючості ґрунту, наприклад, через збільшення в ньому вмісту гумусу та додавання до певного ґрунту деякої кількості вже родючого ґрунту. При цьому при природному підвищенні рівня родючості ґрунту необхідно сприяти ґрунтовим та позаґрунтовим процесам, які зумовлюють утворення гумусу.

Як свідчить практика, власне переважання величини втрат гумусу над величиною його поповнення спостерігається на більшості сільськогосподарських угідь України та є основною причиною зниження родючості ґрунту та відповідно недоотримання значної маси врожаю сільськогосподарських культур.

#### *Література*

1. *Охрана почв* / [под ред. П. А. Садименко]. – Рн/д.: РУ, 1983. – 184 с.
2. *Екологія* / [Дорогунцов С. І., Коценко К. Ф., Хвесик М. А. та ін.]. – К.: КНЕУ, 2005. – 371 с.
3. *Алексеев Ю. В. Тяжелые металлы в почвах и растениях* / Ю. В. Алексеев. – Л.: Агрпромиздат, 1987. – 142 с.
4. *Ковда В. А. Почвенные ресурсы СССР, их использование* / В. А. Ковда, Я. А. Пачепский. – Пушино: АН СССР, 1989. – 45 с.
5. *Управление плодородием почв в интенсивных системах земледелия* / [под ред. В. И. Кирюшина]. – Новосибирск: ВАСХНИИЛ, 1998. – 172 с.

УДК 334.012.46

**М. В. ІЛЬІНА**

**Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України**

### **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ У ГАЛУЗІ ОХОРОНИ ДОВКІЛЛЯ**

*У статті розглянуто основні функції та напрями діяльності неприбуткових організацій; описано підходи до оподаткування організацій в Україні та за кордоном. Обґрунтовано особливості оподаткування екологічних неприбуткових організацій та напрями підвищення ефективності податкової політики. Наведено принципи поділу діяльності організацій на інституційну (основну) та комерційну (неосновну) з метою оптимізації режиму оподаткування та підвищення ефективності управління ресурсами.*

*Ключові слова: неприбуткова організація, комерційна організація, економічна функція, пільговий режим оподаткування, податкове заощадження, субсидія, фінансовий донор, інституційна діяльність, екологічна послуга, суспільне благо.*

*В статье рассмотрены основные функции и направления деятельности неприбыльных организаций; описаны подходы к налогообложению организаций в Украине и за границей. Обоснованы особенности налогообложения экологических неприбыльных организаций и направления повышения эффективности налоговой политики. Представлены принципы разделения деятельности организаций на институциональную (основную) и коммерческую (неосновную) с целью оптимизации режима налогообложения и повышения эффективности управления ресурсами.*

*Ключевые слова: неприбыльная организация, коммерческая организация, экономическая функция, льготный режим налогообложения, налоговое сбережение, субсидия, финансовый донор, институциональная деятельность, экологическая услуга, общественное благо.*

*In the article key functions and directions of nonprofit organizations' activities are considered. Taxation methods applying to nonprofits in Ukraine and abroad are described. Special requirements concerning taxation of environmental nonprofits and approaches to increase efficiency of the fiscal policy are proved. Principles of division of nonprofits' activities by institutional (major) and commercial (minor) to optimize tax treatment and provide efficient use of resources are offered.*

*Key words: nonprofit organization, commercial organization, economic function, preferential tax treatment, tax saving, subsidy, financial donor, institutional activity, ecological services, public welfare.*

Неприбуткові (некомерційні, неурядові, громадські) організації є невід'ємною частиною розвиненого демократичного суспільства, здатною забезпечувати різноманітні актуальні потреби соціальних груп, окремих громадян та суспільства в цілому [1]. Третій сектор економіки (як часто називають неприбуткові організації) виконує важливі економічні й соціальні функції, доповнюючи таким чином діяльність органів державної влади та комерційних організацій (перший та другий сектор відповідно).

Найчастіше основною сферою діяльності неприбуткових організацій (НПО) є соціальні послуги (освіта та виховання, охорона здоров'я, медична допомога), захист інтересів громадян (екологічних, культурних) та їхніх окремих категорій або спільнот (вікових, гендерних, професійних, територіальних тощо). Суспільно важливою та ключовою для громадянського суспільства є функція НПО як контролера та референта двох перших секторів економіки. У сфері надання соціальних послуг та захисті громадянських прав (у тому числі екологічних) неприбуткові організації виявляються ефективнішими за комерційні підприємства та органи державної влади завдяки відсутній орієнтації на отримання прибутку від діяльності, гнучкому управлінню організацією, швидкому реагуванню на запити суспільства. Сприятлива державна політика передбачає підтримку та стимулювання діяльності таких організацій зокрема через надання субсидій і пільг.

Діяльність неприбуткових організацій в Україні регулюється Законами "Про об'єднання громадян" (1992 р.), "Про благодійництво та благодійні організації" (1997 р.), "Про професійних творчих працівників та творчі спілки" (1997 р.), "Про свободу совісті та релігійні організації" (1991 р.), "Про молодіжні та дитячі громадські організації" (1998 р.), "Про податок на додану вартість" (1997 р.), "Про оподаткування прибутку підприємств" (1997 р.) та іншими нормативно-правовими актами. Громадські організації, що діють у

сфері захисту й охорони навколишнього природного середовища, керуються такими міжнародними актами, як Конвенція про доступ до інформації, участь громадськості у процесі прийняття рішень та доступ до правосуддя з питань, що стосуються довкілля (1998 р.), Рамкова конвенція про охорону та сталий розвиток Карпат (2009 р.) та іншими.

Податкова політика в Україні по відношенню до неприбуткових організацій спрямована на підтримку їхньої діяльності та встановлює пільговий режим оподаткування [2]. Водночас, аналізуючи ефективність діяльності вітчизняних НПО [4] та міжнародну практику взаємодії органів влади з некомерційними організаціями [8], варто зауважити, що державна політика не повинна обмежуватися цими фіскальними інструментами, які необхідно регулярно переглядати на предмет їхньої ефективності. Цього вимагають складність структури, багатоманітність і різноплановість діяльності НПО, неврегульованість і фрагментарність вітчизняного законодавства в цій галузі, низький рівень фінансово-правової культури підприємців.

Слід ураховувати, що пільговий режим оподаткування будь-якого суб'єкта економічної діяльності може призводити до порушення принципу ринкової економіки стосовно справедливої конкуренції. Якщо, наприклад, неприбуткові організації мають митні пільги, це може спричинити монополізацію ринку певних видів імпортованих товарів (наприклад, водоочисного обладнання, технологій переробки або утилізації відходів). У свою чергу, вітчизняні підприємці використовують прогалини в законодавстві та особливості регуляторної практики і вдаються до зменшення бази оподаткування шляхом імпортування товарів через спеціально створені для цього НПО.

Натомість сутність громадської організації полягає в суспільно корисній діяльності, яка має некомерційний характер і спрямована на досягнення визначеної місії організації. Така діяльність називається основною. Її прикладами можуть бути екологічна просвіта і виховання, захист екологічних прав громадян, креативна та протестна діяльність, спрямована на захист навколишнього природного середовища (посадка дерев, очищення річок і територій від сміття, акції протесту проти забруднення довкілля промисловими об'єктами, лобювання законодавчих актів екологічного характеру [5]).

НПО можуть отримувати прибуток від неосновних видів діяльності, і такий прибуток має оподатковуватися на загальних підставах (наприклад, послуги з екологічного аудиту підприємств, ландшафтного дизайну територій, дохід від продажу квітів). Для неприбуткових організацій у цій частині прихована спокуса віднесення неосновної діяльності до основної. Практика мінімізації податків та інші зловживання з боку комерційних і некомерційних організацій суперечать чинному законодавству, зменшують надходження до державного бюджету, руйнують суспільну довіру до неурядових організацій та спотворюють сутність ринкових відносин. Інший напрям можливих зловживань з боку НПО полягає у нецільовому або неефективному використанні наявних ресурсів, у тому числі фінансових. Ця проблема пов'язана з недостатньою

прозорістю діяльності НПО та відсутністю контролю з боку донорів, громадськості та державних органів [6, с. 46].

Стимулювання ефективної діяльності НПО, оптимізація режиму оподаткування всіх суб'єктів господарювання та обмеження масштабів зловживань некомерційних організацій є завданням податкової політики держави та відповідних контролюючих органів. Іншими завданнями є встановлення адекватних вимог стосовно бухгалтерського обліку та громадського контролю за діяльністю НПО (наприклад, дослідження Р. Йетмана [11]). Водночас жорстка регламентація діяльності НПО може мати негативні наслідки, якщо контролюючі органи не лише перевірятимуть відповідність діяльності цих організацій задекларованим цілям, але й опосередковано, через пільгове оподаткування впливатимуть на вибір НПО напрямів діяльності. Сьогодні відкритим залишається питання оптимального співвідношення жорсткої (м'якої) регламентації діяльності НПО з м'яким (жорстким) режимом оподаткування.

Вибору режиму оподаткування некомерційних організацій має передувати визначення стратегічних напрямів та пріоритетів державної політики в галузі охорони довкілля. Важливо визначити, в яких випадках потенційна користь від діяльності НПО у вигляді надання соціальних послуг населенню, реалізації екологічних акцій і т.п. є вищою, ніж надходження до бюджету у вигляді податкових коштів. Іншими словами, принципово важливо визначити, яка функція НПО є для держави важливішою – екологічна (соціальна) чи економічна. Зрозуміло, що однозначне розмежування цих функцій неможливе не лише по відношенню до НПО, але й щодо інших секторів економіки – комерційного та державного, оскільки всі три сектори різною мірою, прямо або опосередковано виконують як економічні, так і екологічні та соціальні функції. Однак для некомерційних організацій режим їх оподаткування набуває особливого значення з огляду на відсутність уставного капіталу, добровільність діяльності, систему переважно безкоштовного надання послуг (безоплатна робота працівників) і, як наслідок, відсутність регулярного доходу.

Складністю визначення режиму оподаткування для НПО є встановлення мінімального обсягу та рівня якості послуг, які надають організації. Пріоритетом тут має бути отримання суспільством якісних послуг за помірну ціну. За визначенням, максимізація доходу, отриманого за надані послуги, не є метою діяльності НПО. Однак пільговий режим оподаткування і пов'язані з цим конкурентні переваги не повинні спонукати НПО надавати неякісні послуги безкоштовно або за плату, значно нижчу, ніж за аналогічні послуги альтернативних секторів економіки.

Установлення занадто жорстких вимог щодо діяльності НПО може мати негативні наслідки для суспільства. Надмірний податковий тягар та складний режим звітності здатні змусити НПО припинити свою діяльність. Це не сприятиме задоволенню суспільних інтересів, обмежить обсяги надання екологічних та соціальних послуг і сприятиме монополізації пропозиції цих послуг державою. Відсутність неурядових організацій або їхній утиск також

негативно позначаються на соціально-політичних настроях, суперечать принципам демократичного розвитку та перешкоджають формуванню громадянського суспільства. З іншої сторони, заниження ставки податку за відсутності належного контролю призводитиме до корупції, використання некомерційних організацій фірмами для зменшення обсягів сплачуваних податків та суперечитиме ринковим принципам справедливої конкуренції. Внаслідок дисфункції НПО останні постраждають від недовіри до них суспільства, держави, приватних донорів та міжнародних організацій, які надають гранти.

Установлення оптимальних форм оподаткування неприбуткових організацій вимагає чіткого визначення їхньої основної функції та ефективного використання переваг цієї організаційно-правової форми.

З фінансового погляду, основна відмінність НПО від комерційних організацій полягає в тому, що перші не мають власників, які претендують на розподіл прибутку організації (хоча інколи засновники НПО мають право на частку майна організації у випадку її ліквідації). Тому дохід НПО, розрахований за правилами бухгалтерського та податкового обліку, не є доходом у строгих термінах економічної теорії, оскільки відсутня особа, яка може використати отриманий дохід для особистого споживання. Тому в міжнародній практиці з метою встановлення рівних умов господарювання для комерційних і некомерційних організацій оподатковується лише дохід НПО, отриманий від неосновної діяльності. У протилежному випадку практика оподаткування призвела б до витіснення з ринку частини комерційних організацій, їхнього перепрофілювання в некомерційні, зловживань комерційних організацій у вигляді здійснення трансфертів до НПО з метою мінімізації податків та спотворення асортименту, обсягів та якості послуг, які надають НПО [6, с. 28–29].

Чому державний та комерційний сектори є менш ефективними у забезпеченні певних суспільних потреб, ніж НПО? По-перше, неприбуткові організації задовольняють право та прагнення громадян до об'єднання з метою задоволення власних і суспільно значущих потреб, формують соціальні й екологічні запити та розвивають соціальні відносини. Особливістю НПО порівняно з органами державної влади є більша диверсифікація послуг, які надають ці організації, більша гнучкість та оперативність реагування на зміну попиту на окремі послуги. Відмінністю комерційних організацій від НПО є те, що останні не мають мету максимізувати прибуток в інтересах власників або акціонерів організації. По-друге, оцінка окремими соціальними групами та органами державної влади актуальності фінансування з державного бюджету тих або інших екологічних послуг/програм може бути кардинально різною. Зрештою, за умов розвиненої мережі потужних громадських організацій стає можливим укладання соціального договору (контракту) між владою та суспільством з актуальних питань [7].

Вибір оптимального режиму оподаткування для будь-яких суб'єктів господарювання передбачає: аналіз зміни їхньої поведінки в умовах зміни режиму оподаткування; визначення обсягів коштів, що надходять до бюджету у

вигляді сплачених податків, та оцінку важливих для суспільства екстерналій, пов'язаних із діяльністю суб'єктів.

Поведінка суб'єкта господарювання змінюється внаслідок зміни податкового режиму залежно від цільових функцій організації, співвідношення попиту та пропозиції на ринку та обмежень діяльності. Порівняно з комерційними організаціями вплив цих факторів на поведінку НПО є менш однозначним, а власне поведінка значно менше відповідає принципам раціональної економічної дії [3]. Функції попиту та пропозиції на послуги некомерційних організацій також матимуть складніший характер (наприклад, емпірична оцінка цільових функцій некомерційних організацій Р. Стейнберга [10]). Аналіз поведінки НПО у випадку зміни режиму оподаткування ускладнюють невизначеність, спорадичність та мінливість джерел і обсягів фінансування їхньої діяльності, на відміну від комерційних фірм, які отримують виробничі ресурси в кредит, за рахунок оборотних коштів або за кошти власників.

Для подальшого аналізу варто підкреслити доцільність поділу неприбуткових організацій на дві категорії: створені для задоволення інтересів своїх членів (клуби за інтересами, професійні асоціації, кооперативи) та ті, що мають мету досягнення суспільно значущих цілей. У першому випадку джерело фінансування складають членські внески і зрідка – пожертви донорів або субсидії держави. Некомерційні організації другого типу практично повністю залежать від добровільних пожертв та фінансової допомоги держави. Часто роль зовнішнього фінансування для НПО є настільки великою, що поза цими надходженнями їхня діяльність унеможливується. Попри те, що в багатьох країнах некомерційним організаціям дозволено отримувати прибуток від своєї діяльності у вигляді коштів від реалізації товарів та послуг, комісійних від операцій з цінними паперами і т.п. (з вимогою спрямовувати отримані кошти на досягнення основної мети), цього, зазвичай, виявляється замало. Залежність НПО від донорів, які можуть мати власне уявлення про добродійну діяльність, її напрями та мету, не завжди доречно коректують діяльність НПО, спотворюючи при цьому суспільний запит і структуру ринку послуг.

Науковці в галузі економіки неприбуткових організацій розробили декілька підходів до оподаткування таких організацій. Б. Байзес пропонує розпочинати розробку стратегії оподаткування з диференціації діяльності НПО на основну і неосновну та з визначення цільової функції менеджера організації. За такого підходу доцільними інструментами податкової політики будуть оподаткування доходу від неосновної діяльності, вирахування з бази оподаткування донора частини коштів, що спрямовуються на фінансування некомерційних організацій, і державні субсидії (гранти) на виробництво суспільно важливих благ [9]. Розмір донорських пожертв при цьому залежить від обсягів випуску некомерційною організацією основного блага та від ставки вирахування суми пожертв із податкової бази донора. Якщо частка податкових заощаджень, спрямованих на фінансування НПО, дорівнює сумі пожертвувань, віднесених до податкових заощаджень, то донор спрямовує 100% своїх податкових заощаджень на фінансування НПО (під податковими

заощадженнями в даному випадку розуміють суму, на яку внаслідок пожертвувань зменшуються податкові зобов'язання донора). За своєю суттю такий режим оподаткування донорської організації є субсидіюванням НПО з державного бюджету [6, с. 42].

Обсяг державних субсидій також безпосередньо залежить від ефективності та результатів основної діяльності НПО. Відносно більша кількість благ за менших адміністративних витрат виробляється при наданні субсидій для здійснення основної (інституційної – за Б. Байзесом) діяльності, а не при зменшенні ставки податку або звільненні від оподаткування доходу, отриманого від комерційної (неосновної) діяльності НПО. Крім того, звільнення від оподаткування доходів від неосновної діяльності не лише призводить до несправедливої конкуренції НПО з комерційними організаціями, але й позбавляє менеджерів неприбуткової організації стимулів до ефективного управління та оптимального використання ресурсів організації [9].

Пряме субсидіювання основної діяльності НПО, зазвичай, спрямованої на надання послуг та випуск суспільно корисних благ, супроводжується певними труднощами. По-перше, уявлення органів державної влади про попит на ті або інші екологічні послуги не завжди правильне. По-друге, субсидіюються, як правило, середньо- та довгострокові програми, а владний бюрократичний апарат з об'єктивних обставин не здатний швидко реагувати на зміну екологічної обстановки або попиту на екологічні послуги. По-третє, часто виявляється доволі складною кількісна оцінка обсягу виробленого суспільного блага, що особливо характерно для екологічної діяльності. Зрештою, субсидіювання спричиняє додаткові адміністративні видатки. Ураховуючи ці обставини, найчастіше субсидіюють надання соціальних послуг зі значними екстерналіями (освіта, охорона здоров'я) та виконання конкретних екологічних проектів.

Підсумовуючи, доцільно підкреслити, що незалежно від вибору теоретичного підходу до розробки режиму оподаткування НПО, важливими етапами є визначення цілей такого оподаткування та порівняльний аналіз втрат від оподаткування доходів НПО, які могли б спрямуватися на фінансування суспільно корисної діяльності з податковими втратами бюджету. Для забезпечення дотримання вимог податкової політики і мінімізації зловживань з боку НПО необхідні оптимізація й удосконалення системи бухгалтерської звітності та контроль за діяльністю таких організацій органів державної влади і громадськості.

#### *Література*

1. Аузан А. Три публичные лекции о гражданском обществе / А. Аузан. – М.: ОГИ, 2006. – 288 с.
2. Громадські об'єднання в Україні / [за ред. В. М. Бесчастного]. – К.: Знання, 2007. – С. 14-25.
3. Дементьев В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. Дементьев // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2009. – Т. 7. – № 1. – С. 13-30.

4. Ільїна М. Ресурсне забезпечення діяльності громадських природоохоронних організацій / М. Ільїна // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2009. – С. 262–264. – (Спец. вип. "Регіональний розвиток України: проблеми та перспективи").
5. Потабенко М. Роль громадських екологічних організацій у прийнятті рішень, що стосуються навколишнього природного середовища / М. Потабенко // Вісник Харківського національного ун-ту ім.В.Н.Каразіна. – 2001. – Вип. 527. – С. 137–141.
6. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России. – М.: ИЭПП, 2007. – 371 с.
7. Сидорина Т. Социальный контракт и гражданское общество в исторической перспективе и современных российских реалиях / Т. Сидорина // Экономический вестник Ростовского Государственного университета. – 2007. – Т. 5, № 2. – С. 118–128.
8. Anheier H. *Non-Profit Organizations: Theory, Management, Policy* / H. Anheier. – London: Routledge, 2005. – 450 p.
9. Bises B. *Exemption or Taxation for Profits of Non-Profits?* / B. Bises // *An Answer from a Model Incorporating Managerial Discretion, Public Choice*. – 2000. – Vol. 104, № 1–2. – P. 19–39.
10. Steinberg R. *The Revealed Objective Function of Nonprofit Firm* / R. Steinberg // *The RAND Journal of Economics*. – 1986. – Vol. 17, № 4. – P. 508–526.
11. Yetman R. *Tax Motivated Expense Allocation by Nonprofit Organizations* / R. Yetman. – Iowa: University of Iowa, 2001. – 30 p.

УДК 330.15

**П. Ю. КАКУТИЧ**  
**Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України**

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ГАРАНТУВАННЯ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОЛОГІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

*У статті запропоновано визначення та основні елементи, взаємозв'язки, принципи побудови та ключові елементи системи гарантування міжнародної екологічної безпеки. Запропоновано схематичну інтерпретацію моделі МЕБ, наведено характеристику системи МЕБ та основні умови гарантування екологічної безпеки.*

*Ключові слова: екологічна безпека, міжнародні відносини, просторовий розвиток, економічні аспекти взаємодії.*

*В статье предложены авторское определение и основные элементы и взаимосвязи, принципы построения и ключевые элементы системы обеспечения международной экологической безопасности (МЭБ). Предложено схематическую интерпретацию модели МЭБ, дано характеристику системы МЭБ, представлены основные условия обеспечения экологической безопасности.*

*Ключевые слова: экологическая безопасность, международные отношения, пространственное развитие, экономические аспекты взаимодействия.*

*In the article the author's definition of international environmental safety (IEnS) is formulated, basic elements and interactions, building-up principles and main elements of IEnS system are described. Schematic interpretation of IEnS model is proposed, IEnS system and fundamental condition of its functioning are presented.*

*Key words: environmental safety, international relations, spatial development, economical aspects of interaction*

Світові лідери та розвиток міжнародних економічних відносин наразі ставлять екологічну тематику на чолі багатопланової політики світу. Яскравою