

УДК 340.5:346.6

**ЄВРОПЕЙСЬКІ ТРЕНДИ ТА  
ОСОБЛИВОСТІ ЗАКОНОДАВСТВА  
УКРАЇНИ У СФЕРІ  
ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ  
ДОПОМОГИ****Володимир КОРОЛЬ**доктор юридичних наук, старший науковий  
співробітник, завідувач відділуНауково-дослідний інститут приватного  
права і підприємництва імені академіка  
Ф. Г. Бурчака НАПрН України (Київ)<https://orcid.org/0000-0003-3573-3426>

Статтю присвячено загальним сучасним регіональним тенденціям реалізації податкової політики державами, що представляють, насамперед, європейську (континентальну) правову систему, а також англосаксонську (загальну) правову систему в окремих важливих аспектах. Увагу було сфокусовано на податкових пільгах при наданні благодійної допомоги, що надається фізичними особами та юридичними особами-суб'єктами економічної діяльності держав – членів ЄС

З методологічної точки зору, іманентні усталені та нові законодавчі підходи європейських держав та України розглядаються як співвідношення загального та особливого. Це дозволило врахувати об'єктивно асиметричний характер дослідження, оскільки предметом аналізу стали мирні моделі оподаткування благодійної допомоги в Європі та моделі, запроваджені в умовах війни в Україні.

За результатами проведеного порівняльного аналізу у статті надано відповіді щодо рівня кореляції податкового законодавства України сучасним європейським тенденціям у таких важливих аспектах, як надання переваги або вирахуванню з оподаткованого доходу фізичних осіб та оподаткованого прибутку підприємств, або податковому кредиту; обмеження податкового вирахування часткою або загального, або оподаткову-

UDC 340.5:346.6

**EUROPEAN TRENDS AND  
PECULIARITIES OF UKRAINIAN  
LEGISLATION IN THE FIELD OF  
CHARITABLE AID TAXATION****Korol, Volodymyr I.**Doctor of Law Sciences, Senior Researcher,  
Head of the DepartmentAcademician F.H. Burchak Scientific Research  
Institute of Private Law and Entrepreneurship  
of the NALS of Ukraine (Kyiv)

The article is dedicated to the general modern regional trends of tax policy implementation by the states representing, primarily, European (continental) law system as well as Anglo-Saxon (Common) law system regarding certain important aspects. Attention was focused on tax incentives for charitable aid provided by individuals and legal persons-economic entities of the EU members.

From methodological point of view, immanent well-established and new legislative approaches of the European states and Ukraine are considered as correlation between general and particular. This made it possible to take into account the objectively asymmetric nature of the study, since the subject of the analysis was peaceful models of charitable aid taxation in Europe and models introduced in the context of the war in Ukraine.

According to the results of this comparative analysis, the article contains answers relating to the level of correlation of tax legislation of Ukraine with modern European trends in regard to such important aspects as giving preference to either deduction from individual taxable income and corporate taxable profit or tax credit; limiting of the tax deduction to a share of either total or taxable income; supporting the charitable aid provision by the state in cash or non-monetary and its

ваного доходу; підтримка державою надання благодійної допомоги у грошовій чи негрошовій формі та її оцінка, а також наявність права у благодійників надавати допомогу бенефіціарам напряду або через благодійні неприбуткові організації з метою отримання податкових пільг.

Поряд з викладеним вище, здійснено поглиблений аналіз дискусійного питання щодо можливості фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку на спрощеній системі оподаткування бути донорами у сфері благодійної діяльності поряд із фізичними особами-підприємцями на загальній системі оподаткування та юридичними особами на спрощеній системі оподаткування. Державна служба України відмовляла у такому праві цій категорії фізичних осіб-підприємців протягом тривалого періоду мирного часу та у перші, найбільш жахливі та небезпечні, тижні військової агресії проти України у 2022 році.

Детально розкрито бар'єрні підходи Державної податкової служби України, а також аргументація *pro et contra*. Заключена частина дослідження присвячена новим положенням податкового законодавства України, тлумачення яких дозволяє узгодити неприбуткову благодійну допомогу, комерційну діяльність фізичних осіб-підприємців у цілому і надання ними безповоротної фінансової допомоги зокрема у контексті наданого їм права виступати донорами (благодійниками) на період військових дій.

**Ключові слова:** благодійна допомога, податкова знижка, безповоротна фінансова допомога, фізична особа-підприємець, європейські тренди

Після початку широкомасштабної зовнішньої збройної агресії проти України гранично загострилась проблема дефіциту ресурсів держави для забезпечення національної безпеки і оборони, медичної допомоги пораненим військовим і цивільним, соціальної підтримки сімей захисників, внутрішньо переміщених осіб тощо.

Поряд із підтримкою України з боку іноземних держав та міжнародних організацій, що здійснюється у різних формах у площині міжнародного права, має місце зростання ролі суспільного феномену благодійної, у тому числі, волонтерської та гуманітарної допомоги, причому, як внутрішньої, так і транскордонної з боку суб'єктів приватного права – фізичних та юридичних осіб, що сприяє позитивній відповіді на екзистенційне питання щодо існування суверенної Української держави (відома дилема – *To be, or not to be, that is the question*).

valuation as well as the existence of the rights of donors to provide charitable aid to beneficiaries directly or just through charity non-profitable organizations in order to obtain tax incentives.

Along with the above disclosed, in-depth analysis is executed related to the discussable issue of the individuals acting as entrepreneurs and single tax payers within simplified system of taxation to be donors in the field of charity activity along with individual entrepreneurs on general system of taxation and legal entities on simplified system of taxation. The State Tax Service of Ukraine has long denied this category of individual entrepreneurs this right in peacetime and during the first most terrible and dangerous weeks of military aggression against Ukraine in 2022.

The barrier approaches of The State Tax Service of Ukraine as well as argumentation *pro et contra* are discovered in details. The final part of the study focuses on the new provision of the tax legislation of Ukraine the interpretation of which allows harmonizing non-profitable charitable aid, commercial activity of individual entrepreneurs as a whole and irrevocable financial aid providing by them in particular in the context of the right granted to them to act as donors (philanthropists) during the warfare period.

**Keywords:** charitable aid, tax deduction, irrevocable financial aid, individual entrepreneur, European trends

Попри традиційну критику органів державної влади щодо рівня ефективності діяльності, варто віддати належне Парламенту України, яким було прийнято суттєву кількість змін і доповнень до Податкового кодексу України в умовах дії правового режиму воєнного стану. Запроваджені законодавчі новели створили більш сприятливий правовий режим як для бенефіціарів благодійної допомоги, так і благодійників в частині, зокрема, оподаткування прибутку підприємств та доходів фізичних осіб-волонтерів, а також благодійних організацій, які функціонують у статусі неприбуткових.

Проблемний та дискусійний характер у межах окресленої вище загальної проблеми тривалий період до війни носило та, високо ймовірно, після її завершення знову набуватиме питання наявності або відсутності права у фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування та сплачують єдиний податок, діяти у статусі благодійників, що заслуговує на більш детальний розгляд.

Наведене зумовлює мету статті, яка полягає у розкритті особливостей удосконаленого податкового законодавства України в умовах дії правового режиму воєнного стану та виявленні кореляцій вітчизняного нормативно-правового регулювання регіональним європейським тенденціям у сфері оподаткування благодійної допомоги.

Для досягнення сформульованої мети доцільним є звернення до аналітичних та узагальнюючих матеріалів, підготовлених Національним інститутом стратегічних досліджень, у межах міжнародних організації, зокрема, доповіді Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) у співробітництві з відомим Женевським центром філантропії (GCP), а також до Податкового кодексу України, роз'яснень проблемних питань застосування податкового законодавства з боку Державної податкової служби України, експертів-практиків, результатів досліджень українських та іноземних вчених.

Дослідження проблематики еволюції законодавчих засад регулювання в Україні благодійної діяльності (допомоги) у цілому та її видів – волонтерської та гуманітарної допомоги зокрема набуває особливого значення у контексті як повномасштабного вторгнення на територію України 24 лютого 2022 року, так і початку збройної агресії у 2014 році. У причинно-наслідковій площині, як слушно зазначено у доповіді Національного інституту стратегічних досліджень, одним із основних факторів зростання активності волонтерського руху у 2014 р., який став безпрецедентним виявом громадської самоорганізації, стала зовнішня агресія. При цьому кризові процеси в країні та зовнішні впливи поставили під загрозу існування України як національної держави, що було сприйнято громадянами як особистий виклик, загрозу їх самоідентифікації [1, с. 16].

У проведенні поглибленого контент-аналізу Угоди про асоціацію не має сенсу, оскільки відносини у сфері благодійної або гуманітарної допомоги її нормами не регулюються, водночас, у п. б ст. 434 один раз йдеться про «волонтерство» з метою сприяння молоді в отриманні знань, навичок та професійних умінь поза освітньою системою та визнання цінності такого досвіду [2].

Досліджуючи правове середовище для благодійної діяльності у Європі, іноземні фахівці наголошують на суспільній значущості благодійності, яку здійснює більше 147 тисяч благодійних організацій та які щорічно акумулюють біля 60 мільярдів євро. Водночас, європейські колеги звертають увагу на те, що викликають занепокоєння дані, які вказують, що регулювання, а також ширший політичний клімат стають дедалі більшими викликами для громадянського суспільства та благодійної діяльності [3, с. 2].

За результатами проведеного порівняльного аналізу податкового законодавства біля 40 держав світу, які репрезентують усі континенти, до кола яких Україна не увійшла, було виявлено спільні підходи та певні особливості надання державами податкових пільг суб'єктам приватного права – фізичним та юридичним особам благодійникам (донорам, філантропам), які відображено у Звіті ОЕСР. Фокусуючи увагу в межах статті лише на основних трендах на регіональному рівні – європейському та кореляції з ними правового режиму пільгового оподаткування, запровадженого в Україні в умовах воєнного стану, варто розкрити низку органічно пов'язаних концептуально-правових підходів.

У цілому в Україні, відповідно до п. 30.9 ст. 30 Податкового кодексу України (ПКУ), податкова пільга може надаватися шляхом: 1) податкового вирахування (знижки); 2) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку; 3) звільнення від сплати податку; 4) встановлення зниженої ставки податку [4].

Найбільш поширеним способом серед досліджуваних європейських країн для стимулювання як індивідуальної, так і корпоративної благодійної допомоги є податкове вирахування (tax deduction). Воно визнається більш ефективними у порівнянні з іншими способами, зокрема, податковим кредитом (tax credit), надання якого, однак, запроваджено у податковому законодавстві Франції, Греції, Бельгії, Швеції, Португалії, частково в Італії. Аналіз норм, закріплених у ПКУ, дозволяє віднести Україну до одного кола з державами – членами ЄС, податкова політика яких віддає перевагу саме податковим вирахуванням, до якого належать Німеччина, Австрія, Фінляндія, Нідерланди, Болгарія, Естонія, Латвія, Люксембург, Словенія, Чехія [5].

Україна не повною мірою репрезентує інший тренд, що податкове вирахування є більш поширеними для корпоративних податкових стимулів, ніж для стимулів щодо податку на доходи фізичних осіб. З метою підтвердження наведеного твердження можна звернутись до цілої низки статей Податкового кодексу України, наприклад, до пп. 166.3.2 п. 166.3 ст. 166 ПКУ, в якій визначено перелік витрат, які дозволяється включити до податкової знижки. До таких витрат фізичної особи – платника податку на доходи фізичних осіб відноситься, зокрема, сума перерахованих грошових коштів або вартість переданого майна у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям.

До інших важливих регіональних трендів можна віднести те, що «країни зазвичай обмежують розмір податкового вирахування» [там само], при цьому для України не є характерним здійснювати обмеження вирахування часткою зобов'язань з податку на прибуток чи фіксованою величиною, або ж обмежувати розмір самої пожертви.

Притаманним для податкового законодавства України є підхід, який полягає у тому, що розмір податкового вирахування обмежується через поєднання по-перше, частки доходу – оподаткованого або загального, по-друге, встановлення допустимих граничних значень, зокрема, у вигляді своєї відсоткової «стелі» (ceiling). Наведений підхід можна проілюструвати на прикладі платників податку як фізичних осіб, так і юридичних. Так, до війни прибуток підприємств, який підлягав оподаткуванню міг бути зменшений на величину до 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року на суму благодійної допомоги – безоплатно перерахованих коштів або вартості переданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг неприбутковим організаціям. Після 24 лютого 2022 року ця норма зазначала суттєвої позитивної лібералізації на період дії правового режиму воєнного стану.

У свою чергу, на цей же період, відповідно до п. 21 підрозділу 1 розділу XX ПКУ, для фізичних осіб – благодійників розмір податкового вирахування прив'язаний вже до загального оподаткованого доходу відповідного звітного року (нині – 2022 року) із граничним значенням дозволеної податкової знижки до 16% («мирна» стеля становила також 4%).

У межах класичних моделей благодійна допомога може надаватись у грошовій або негрошовій формі, тобто, визнаватися немонетарною у вигляді поставлених товарів, наданих послуг, виконаних робіт, переданих цінних паперів тощо. У такому контексті варто звернути увагу ще на одну європейську тенденцію, з якою гармонізується й Україна, що більшість країн, які заохочують грошові пожертви фізичних осіб, також заохочують немонетарні пожертви.

При цьому варто виявити особливість вітчизняного податкового законодавства, яка полягає у тому, що оцінка немонетарних пожертв не вимагається, натомість, у ПКУ наведено формулу коефіцієнту, який підлягає застосуванню при визначенні бази оподаткування під час нарахування доходів у будь-якій негрошовій формі, що не є тотожними підходами. На відміну від України, у законодавстві низки держав – членів ЄС вимагається проведення оцінки, якщо вартість негрошової пожертви перевищує певний поріг, також існують різні

правила оцінки для різних видів активів або перевірка оцінки належить до сфери діяльності аудиторських компаній. Остання констатація не є самодостатньою для висновку, що український підхід є менш ефективним та таким, що потребує удосконалення шляхом імплементації досвіду інших європейських країн.

Здійснюючи подальше викладення матеріалу в методологічній площині від загального до окремого, аксіомою можна вважати твердження, що в умовах як мирного існування, так і військових дій будь-які додаткові джерела фінансових або матеріальних ресурсів, які можуть бути спрямовані суб'єктами приватного права на сприяння обороні країни, соціальну підтримку громадян, є цінними, внаслідок чого такими, що заслуговують на запровадження сприятливого правового режиму з боку держави. Водночас, тривалий період, у тому числі, перші найважчі тижні війни, існували бар'єри для безоплатної передачі бенефіціарам активів, надання послуг, виконання робіт, як благодійної допомоги з боку фізичних осіб-підприємців, які перебувають на спрощеній системі оподаткування та сплачують єдиний податок (ФОП-єдинники).

Така постановка питання вимагає дослідження двох моделей – «мирної» та «воєнної», що є важливим не тільки для визначення більш обґрунтованих концептуально-правових підходів, покладених в основу зазначених моделей, а й для їх екстраполяції на післявоєнний період відбудови України.

Якщо узагальнити загальнодоступні публічно артикульовані позиції представників Державної податкової служби України у мирний час, то їхня аргументація можна звести до трьох основних акцентів щодо ФОП-єдинників, які:

1) не можуть бути визнані суб'єктами правовідносин у сфері благодійної діяльності, оскільки їх не включено до переліку тих категорій осіб, які законодавчо визнаються благодійниками в Україні;

2) не мають права залучати грошові кошти третіх осіб інших благодійників та спрямовувати їх, наприклад, на потреби ЗСУ, оскільки така діяльність може бути кваліфікована як фінансове посередництво, здійснення якого прямо заборонено у Податковому кодексі України;

3) не мають права здійснювати благодійну діяльність, навіть, за рахунок власних грошових коштів або іншого майна, оскільки:

а) такий вид діяльності з боку ФОП не передбачається при здійсненні державної реєстрації та, відповідно, відсутній у виписці з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань серед обраних ФОП видів економічної діяльності та у Витязі з реєстру платників єдиного податку серед кодів згідно із КВЕД;

б) має місце принципова невідповідність між цілеспрямованою на одержання прибутку підприємницькою діяльністю та неприбутковою за своєю природою благодійною діяльністю [6].

Цілісний розгляд особливостей благодійної діяльності передбачає здійснення аналізу як приватно-правових – цивільно-правових та господарсько-правових аспектів, так і публічно-правових – податкових.

Набути статус благодійника як учасника цивільних відносин під час здійснення благодійної діяльності, відповідно до ст.1 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [7], може лише або дієздатна фізична особа або юридична особа приватного права. Ця норма є вагомою для ДПС України для невизнання ФОП-єдинників благодійниками для цілей оподаткування. Така позиція є ніби то аргументованою, водночас, звертає увагу, що у зазначеній статті Закону України не згадуються також ФОП, які перебувають на загальній системі оподаткування. Водночас, це не створює для них законодавчого бар'єру здійснювати благодійну діяльність, більше того, в умовах дії правового режиму воєнного стану для них запроваджено відсутня у мирний час податкова пільга в частині дозволу відносити благодійну допомогу на витрати господарської діяльності, що призводить до зменшення суми оподаткованого доходу.

Ймовірно, ДПС України формує свою позицію, виходячи із відомого принципу «дозволено лише те, що прямо передбачено законом», якого мають дотримуватись державні органи та їх посадові особи. У свою чергу, поза увагою залишається багатогранний консти-

туційний принцип верховенства права, закріплений у ст. 8 Конституції України, який охоплює реалізацію прав суб'єктами приватного права відповідно до іншого фундаментального принципу «дозволено все, що прямо не заборонено законом» [8].

Щодо ФОП-єдинників певна пряма законодавча заборона існує, однак, вона стосується здійснення діяльності, яка може бути кваліфікована як фінансове посередництво. При цьому можна погодитись з позицією ДПС України щодо цього аспекту, оскільки у імперативній нормі, закріпленій у пп. 291.5.1 (6) п. 291.5 ст. 291 ПКУ, передбачено, що особи, які здійснюють діяльність у сфері фінансового посередництва не можуть бути платниками єдиного податку будь-якої групи.

Звертаючись до офіційного автентичного тлумачення поняття «фінансове посередництво», яке міститься у поки що чинному Господарському кодексі України [9], можна виділити дві основні складові: сутнісну та суб'єктну. Так, відповідно до п. 3 ст. 333 ГКУ, фінансовим посередництвом визнається діяльність, яка пов'язана з одержанням та подальшим перерозподілом фінансових коштів. У свою чергу, очевидною є констатація, що ФОП не є ні банком, ні іншою фінансово-кредитною організацією, які мають спеціальну правосуб'єктність здійснювати фінансове посередництво. При цьому в листі регулятора у сфері ринків фінансових послуг від 14.06.2019 р. №13614/16-12 щодо права фізичних осіб-підприємців, які є платникам єдиного податку, надавати поворотну, але безвідсоткову фінансову допомогу, Нацкомфінпослуг слушно підкреслив, що, по-перше, такий вид господарської діяльності як надання фінансових послуг підлягає ліцензуванню, по-друге, належним заявником для набуття відповідного статусу можуть виступати лише юридичні особи [10].

У даному контексті відкритим залишається питання невизнання за ФОП права на перерахування на користь ЗСУ, добровольчих формувань територіальних громад або постраждалих фізичних осіб власних грошових коштів, які залишаються у розпорядженні підприємця після сплати податку з доходу. Таку потенційну операцію ДПС України кваліфікуватиме як надання ніби то забороненої фінансової допомоги, причому цьому центральному органу виконавчої влади не важливо, що це може бути здійснено на безповоротній основі та без мети одержання прибутку, що буде важливим нюансом при подальшому розгляді.

Оскільки розгляд цього питання потребує оперування понятійно-термінологічним апаратом низки органічно пов'язаних законів, звертає увагу, що у дефініції «гуманітарної допомоги», що міститься у ст. 1 Закону України «Про гуманітарну допомогу» [11], однією із основних ознак визначено те, що вона може надаватись вітчизняними та іноземними донорами із гуманних мотивів отримувачам в Україні не лише у вигляді добровільних пожертвувань або виконання робіт, надання послуг, а й у вигляді безповоротної фінансової допомоги.

У руслі формально-обмежувальної логіки ДПС України фізичні особи-підприємці (individual entrepreneurs) держав – членів ЄС, Канади та інших країн, які підтримують Україну під час війни, також не мають права виступати у статусі донорів та надавати одержувачам в Україні гуманітарну допомогу, оскільки, відповідно до чинних законодавчих положень, іноземними донорами можуть бути лише юридичні та фізичні особи, тобто, ті, які не здійснюють підприємницьку (комерційну) діяльність.

Для цілей оподаткування дефініція «фінансова допомога» міститься в абзаці першому пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Вона є дещо дефектною з точки зору канонів логіки, оскільки визначається через саму себе, тобто, «фінансова допомога» це «фінансова допомога», яка надана на безповоротній або поворотній основі.

При цьому податківці повторювали як мантру посилення на Національний класифікатор України ДК 009:2010, який затверджено наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. №457 та у якому надання фінансової допомоги належить до коду 64 «Надання фінансових послуг», що є забороненим для ФОП-єдинників. Отже, не беручи до уваги суспільно корисний характер можливих благодійних грошових пожертв з боку ФОП на користь, наприклад, ЗСУ, закладів охорони здоров'я державної або комунальної власності для лікування поранених військових, внутрішньо переміщених осіб, податківці постійно

підкреслювали у своїх роз'ясненнях, зокрема, у листі ДПСУ від 30.09.2020 № 4067/ПК/99-00-04-05-03-06, інших консультаціях, що здійснення таких операцій приведе до негативних економіко-правових наслідків. Вони мали полягати у втраті ФОП права перебувати на спрощеній системі оподаткування та сплачувати єдиний податок, та, відповідно, обов'язку перейти на загальну систему оподаткування вже з першого числа місяця, наступного за періодом, у якому була здійснена операція, нехай благодійного характеру, у вигляді надання безповоротної фінансової допомоги.

Відповідно до п.14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, безповоротна фінансова допомога може включати в себе, зокрема, по-перше, суму грошових коштів, по-друге, передану згідно із цивільно-правовим договором дарування та, по-третє, платнику податків. На останній суб'єктно-центричний аспект щодо адресата передачі коштів – «платнику податків» варто звернути увагу в контексті багаторічного досвіду здійснення та законодавчого регулювання благодійної діяльності в інших країнах. Так, зокрема, у США «благодійні внески, що підлягають вирахуванню з оподаткованого доходу, не допускаються для пожертвувань безпосередньо фізичним особам» [12]. Оскільки європейські тренди не обмежуються законодавчим регулюванням у державах – членах ЄС, цікавим є досвід Швейцарії. Формулюючи подібну квінтесенцію її законодавства, іноземні правознавці підкреслюють, що право на податкове вирахування виникає у випадку здійснення пожертви юридичним особам, які користуються податковою пільгою (звільнені від оподаткування) внаслідок того, що вони переслідують цілі, пов'язані з громадською діяльністю або суспільними інтересами [13, с. 253]

Такий концептуально-правовий підхід країн, які репрезентують англосаксонську та континентальну правові системи, є локальним проявом ще одного загального тренду в системі домінуючих регіональних та глобальних трендів, узагальнених у наведеному вище звіті ОЕСР. Так, аналіз податкового законодавства США, Швейцарії та інших держав з усіх континентів – членів ЄС, Канади, Австралії, Бразилії, Індії тощо, дозволив виявити як певні особливості, так і спільні підходи. Вони полягають у тому, що держави, як правило, не надають податкові пільги благодійникам, які передають допомогу безпосередньо фізичним особам, що її потребують. Внаслідок реалізації такої податкової політики для одержання пільг необхідною вимогою є надання грошової або немонетарної допомоги виключно через посередника – відповідний фонд або організацію [Ibid 5, с. 2].

Окресленій тенденції у податковому законодавстві України відповідає, зокрема, новела ПКУ 2022 року (пп. 170.7.2 п. 170.7 ст. 170), що до оподаткованого доходу фізичної особи-платника податку, який постраждав внаслідок збройної агресії РФ у період дії правового режиму воєнного стану, не включається благодійна допомога. При цьому така допомога має розподілятися через бюджет (державний чи місцевий) або через банківські рахунки благодійних неприбуткових організацій, які внесено до відповідного реєстру.

У свою чергу, інший підхід законодавчо запроваджено щодо благодійної допомоги, яка надається фізичними особами, які внесені до Реєстру волонтерів, на користь, наприклад, учасників бойових дій, добровольчих формувань територіальних громад, фізичних осіб, які були змушені покинути свої місця проживання у населених пунктах, де велися бойові дії. Така допомога може надаватися волонтерами не тільки через Міністерство оборони України, ГУ Національної гвардії України, СБУ, а й безпосередньо бенефіціарам.

Як зазначалось вище, для визнання перерахування грошових коштів без умови їх повернення безповоротною фінансовою допомогою обов'язковою ознакою є її надання платнику податків. При такій постановці питання відкритим для дискусії залишався аспект щодо наслідків перерахування грошових коштів за цивільно-правовим договором суб'єкту, який не є платником податку. Дійсно, відповідно до п. 133.4 ст. 133 ПКУ, не є платниками податку певні підприємства, установи та організації, тобто, вони визнаються неприбутковими для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств, та до них можуть бути віднесено, у тому числі, громадські об'єднання, пенсійні фонди, благодійні організації.

Якщо на переконання ДПС України ФОП-єдинник не може здійснювати благодійну діяльність у межах своєї підприємницької діяльності, то актуалізується питання щодо

наявності або відсутності такого права у юридичних осіб, які також обрали спрощену систему оподаткування та сплачують єдиний податок. Як зазначають експерти-практики, «серед заборонених видів діяльності для всіх платників єдиного податку 1-3 груп, які передбачені п. 291.5 ПКУ, немає надання благодійної допомоги», що можна тлумачити як наявність права на її надання як ФОП, так і юридичними особами, насамперед, за рахунок власних коштів або іншого майна. Дійсно, «при наданні благодійної допомоги у юрособи-єдинника не виникатиме жодних податкових наслідків», оскільки така допомога «є витратами підприємства, які не беруть участі під час визначення об'єкта обкладення єдиним податком» [14, с. 13].

Оперування ДПС України наведеним вище Національним класифікатором для обґрунтування своєї «бар'єрної» (несприятливої) для ФОП позиції є зрозумілим, водночас, не абсолютно переконливим підходом. Для підтвердження або спростування коректності оперування ДПС України наведеними вище ключовими поняттями в частині ототожнення фінансової допомоги та фінансової послуги, з певними застереженнями варто звернутись до спеціального Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг». Відповідно до ст. 1 цього Закону, під фінансовою послугою слід розуміти операції з фінансовими активами (до яких належать, у тому числі, грошові кошти), що здійснюються в інтересах третіх осіб, у тому числі, за власний рахунок. При цьому ключового значення набуває законодавчо визначена мета такої операції, яка може полягати у одному із двох кінцевих результатів: 1) отримання прибутку або 2) збереження реальної вартості фінансових активів [15].

Отже, у випадку перерахування ФОП-єдинником власних грошових коштів на користь ЗСУ, Нацгвардії, СБУ, МВС або медичних установ на безповоротній, безвідсотковій або будь-якій іншій безкомпенсаційній основі, тобто, без мети та факту одержання доходу чи прибутку, дискусійним аспектом є наявність необхідних умов і підстав для визнання такої операції фінансовою допомогою. У свою чергу, про збереження потенційним благодійником – ФОП реальної вартості фінансових активів також навряд чи йдеться, оскільки такі активи передаватимуться бенефіціарам, зокрема, ЗСУ, благодійним організаціям або безпосередньо постраждалим кінцевим одержувачам у власність для подальшого їх використання на певні цілі, які визнаються в умовах війни суспільно значущими.

Благодійна допомога також може надаватися відповідно до умов іншого поіменованого цивільно-правового договору, а саме пожертви, до якого, відповідно до ч. 3 ст. 729 Цивільного кодексу України, можуть застосовуватись положення про згаданий вище договір дарування. Відмінність безповоротної фінансової допомоги від пожертви полягає у тому, що для такої допомоги характерним є нецільовий характер, тоді як пожертва у цивільно-правовій площині надається для досягнення певної, наперед обумовленої мети, у свою чергу, благодійна допомога для цілей оподаткування поділяється на два види – цільова та нецільова.

Остання однопорядкова диференціація не означає, що держава створює рівні правові умови для стимулювання обох видів благодійної допомоги шляхом надання податкових пільг. Для конкретизації цього твердження можна навести органічно пов'язані норми, закріплені у пп. 170.7.3 п. 170.7 ст. 170 та пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПКУ, де нецільовий характер благодійної допомоги зумовлює досить незначний її сукупний розмір, який не включається до оподаткованого доходу фізичної особи – бенефіціара протягом цілого звітного року (станом на 24 лютого 2023 року – менше всього 4 тисяч грн.). Попри запровадження державою більш сприятливого режиму оподаткування для цільової благодійної допомоги, в умовах нині чинного воєнного стану у повному обсязі не підлягає включенню до оподаткованого доходу постраждалих фізичних осіб як цільова, так і нецільова допомога.

Відповідаючи на узагальнююче питання: «Чи вважається порушенням умов застосування спрощеної системи оподаткування, якщо ФОП надається благодійна допомога шляхом відвантаження товару надання послуг, виконання робіт, що відповідають його виду діяльності?», ДПС України надавала безапеляційну відповідь, що «благодійна діяльність не може здійснюватися в межах підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців» [Ibid, 6].



Консультації ДПС України незмінно побудовані на протиставленні сутностей двох видів діяльності – підприємницької та благодійної, що зумовлювало одну із негативних передумов для несприятливого загального висновку для ФОП-єдинників. При цьому основною із комплексу ознак, кожна із яких є необхідною, а їх сукупність достатньою для визнання певної діяльності підприємницькою, виділяється мета – одержання прибутку. Це вважається абсолютно несумісним із законодавчо закріпленими ознаками благодійної діяльності, мета здійснення якої не передбачає сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара (яким може виступати фізична особа, неприбуткова організація або територіальна громада) та одержання благодійником прибутку.

У даному контексті варто зауважити, що у дефініції «підприємництва» у ст. 42 ГКУ, до визначальних ознак належать декілька складових мети такої діяльності, яка включає як одержання прибутку, так і досягнення соціального ефекту.

Отже, алегоричним переходом для подальших висновків міг би слугувати один із афоризмів у професійному середовищі підприємців, бухгалтерів, аудиторів, який від імені ДПС артикулюється, що «немає таких проблем, які б ми (податківці) не могли б створити для бізнесу!».

У контексті розкритих вище дискусійних аспектів «мирної» моделі законодавчого регулювання відносин із надання фізичними особами- підприємцями благодійної допомоги, варто віддати належне Верховній Раді України, яка підійшла конструктивно до розв'язання цієї суспільно значущої проблеми. Так, до Податкового кодексу України були внесені зміни, внаслідок чого, відповідно до пп. 9. 3 п. 9 підрозділу 8 розділу XX, оптимізовано, а саме скорочено, перелік видів діяльності, які заборонено здійснювати платникам єдиного податку 3-ї групи. В результаті такого суттєвого удосконалення законодавства для фізичних осіб- підприємців усунуто штучні бар'єри для використання власних грошових коштів на добровільній основі та без мети одержання прибутку на суспільно значущі цілі. Дійсно, нині Державна податкова служба України констатує, що фізичні особи- підприємці, які є платниками єдиного податку третьої групи та використовують особливості оподаткування зі ставкою 2% доходу, можуть надавати фінансову допомогу (поворотну або безповоротну) [16].

У даному контексті звертає увагу, що в системі аргументів ДПС України зник один компонент щодо законодавчої заборони для ФОН здійснювати фінансове посередництво, водночас, цього виявилось достатньо для зміни податківцями позиції на протилежну, що є позитивним як для ФОП-єдинників, які в умовах війни можуть виступати благодійниками, так і потенційних бенефіціарів, які потребують такої допомоги.

Важливо зауважити, що зазначена податкова лібералізація запроваджена на певний період, а саме з 1 квітня 2022 р. до скасування або припинення дії правового режиму воєнного стану. Після цього розкрита вище протилежна аргументація зацікавлених сторін може знову актуалізуватись вже у післявоєнний період відновлення України. Для знаходження балансу публічних інтересів держави, які намагається захищати ДПС України, та приватних інтересів підприємців – потенційних благодійників та бенефіціарів, необхідним буде запровадження оптимальної моделі, яка може відрізнитись у ключових аспектах від реалізації податкової політики, що була втілена як «мирній», так і «воєнній» моделі оподаткування благодійної допомоги.

Підсумовуючи викладе вище, варто зазначити, що удосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану як відповідає регіональним європейським трендам, так і характеризується низкою особливостей, що є цілком обґрунтованим в умовах порівняння принципово різних моделей – мирних у державах – членах ЄС, Швейцарії та воєнної в Україні. При цьому нічого не перешкоджає Україні у пост-воєнний період відновлення здійснювати реалізацію податкової політики щодо стимулювання благодійної діяльності шляхом надання податкових пільг як бенефіціарам, так і благодійникам, у статусі яких можуть виступати суб'єкти приватного права – резиденти та нерезиденти.

Питання щодо можливості фізичним особам- підприємцям, які обрали спрощену систему оподаткування та сплачували єдиний податок, діяти у статусі благодійників тривалий період залишалось дискусійним у теоретичній площині та невирішеним у практичній у мирний час.

В умовах найбільш жахливих перших тижнів війни непохитна позиція ДПС України створювала бар'єри, насамперед, для перерахування грошових коштів на користь, зокрема, ЗСУ, медичних установ, благодійних організацій, безпосередньо постраждалих фізичних осіб, а також для добровільної безоплатної передачі ними бенефіціарам товарів, надання послуг або виконання робіт без будь-якої компенсації, що зазнало часткової законодавчої лібералізації в умовах воєнного стану.

Попри удосконалення податкового законодавства України у сфері надання благодійної допомоги ставити крапку в науково-прикладних розробках ще зарано. На увагу у подальших дослідженнях заслуговують питання, можливо, надмірного тягаря щодо документального підтвердження передачі волонтерами благодійної допомоги, їхнього обліку та звітності, коректної кваліфікації дій суб'єктів благодійної діяльності щодо суспільно резонансної проблеми незаконного використання благодійної (гуманітарної) допомоги, у тому числі, від нерезидентів, що має публічно-правовий характер та зумовлює необхідність звернення до новел Кримінального кодексу України.

#### Посилання:

1. Волонтерський рух: світовий досвід та українські громадянські практики. Аналіт. доп. 2015. 36 с.
2. Угода про асоціацію (2022). URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/evropejska-integraciya/ugoda-pro-asociaciyu>.
3. Sigrid J. C. Nemels, Giedre Lideikyte Huber, Katerina Ronovska, Hanna Surmatz (2020) Legal Environment for Philanthropy in Europe. The latest data on trends and developments across Europe. December. DOI: 10.13140/RG.2.2.23764.83841.
4. Податковий кодекс України (2022). URL: <https://tax.gov.ua/nk/>.
5. OECD Tax Policy Studies (2020). Taxation and Philanthropy. № 27. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-taxation-and-philanthropy.pdf>.
6. Державна податкова служба України (2022). Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: <https://zir.tax.gov.ua>.
7. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.07.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text>.
8. Каталог юридичних позицій Конституційного Суду України (за рішеннями, висновками). 3. Основи конституційного ладу. Загальні принципи. 3.4. Верховенство права (2022). URL: <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/34-verhovenstvo-prava>.
9. Господарський кодекс України (2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
10. Поворотна фінансова допомога, що надається підприємцем: точка зору Нацкомфінпослуг. 18.06.2019. URL: [https://www.victorija.ua/novyny/povorotna-finansova-dopomoha-shho-nadayetsya-pidpryemcem-tochka-zoru-natskomfinposluh.html](https://www.victorija.ua/novyny/povorotna-finansova-dopomoha-shho-nadayetsya-pidpryemcem).
11. Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T991192?an=56284>.
12. Deductions for foreign charitable giving (2022). URL: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/deductions-for-foreign-charitable-giving>.
13. LIDEIKYTE-HUBER, Giedre, PITTAVINO, Marta, PETER, Henry (2021) Tax incentives for charitable giving. Evidence from the Swiss Canton of Geneva. In: Henry Peter; Giedre Lideikyte Huber. The Routledge Handbook of Taxation and Philanthropy. P. 253-267.
14. Целуйко О. (2022) Податки, облік, звітність, ФОПи за новими правилами під час війни. Модуль 5 «Отримання і надання допомоги в обліку єдинників». URL: <https://7eminar.ua/events/2470/3899>.
15. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text>.
16. Державна податкова служба України (2022). Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=31627>.

Статтю було подано	21.12.2022	The article was submitted
Статтю було доопрацьовано	02.01.2023	The article was revised
Статтю було прийнято	05.01.2023	The article was accepted