

УДК 657.1

Залуїн В.Ф.*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури***Макарова Г.С.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

THE FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF THE UNPROFITABLE ORGANIZATIONS

АНОТАЦІЯ

У статті визначено перелік юридичних осіб, які можуть отримати статус неприбуткових. Наведено перелік законів, що регулюють діяльність неприбуткових організацій. Сформульовано критерії віднесення підприємств, установ та організацій до неприбуткових. Висвітлено нюанси оподаткування податком на прибуток доходів від нестатутної діяльності, сум кредитів, безповоротної фінансової допомоги, пасивних доходів, позитивного значення курсових різниць неприбуткових організацій. Досліджено специфіку бухгалтерського обліку неприбуткових організацій.

Ключові слова: облік, оподаткування, неприбуткова установа, податок на прибуток, реєстр неприбуткових установ, втрати, доходи.

АННОТАЦИЯ

В статье определен перечень юридических лиц, которые могут получить статус неприбыльных. Приведен перечень законов, регулирующих деятельность неприбыльных организаций. Сформулированы критерии отнесения предприятий, учреждений и организаций к неприбыльным. Освещены нюансы обложения налогом на прибыль доходов от неуставной деятельности, сумм кредитов, безвозвратной финансовой помощи, пассивных доходов, положительного значения курсовых разниц неприбыльных организаций. Исследована специфика бухгалтерского учета неприбыльных организаций.

Ключевые слова: учет, налогообложение, неприбыльная организация, налог на прибыль, реестр неприбыльных учреждений, расходы, доходы.

ANNOTATION

This article contains the list of legal entities that can obtain the unprofitable status. The list of laws that regulate the activities of unprofitable organizations is described. The criteria for inclusion of enterprises, institutions and organizations in the unprofitable are formulated. The nuances of taxation for revenue from non-statutory activities of loans, repayable financial assistance, passive income, the positive value of foreign exchange differences of unprofitable organizations are illustrated. The accounting specifics of unprofitable organizations are studied.

Keywords: the accounting, the taxation, the unprofitable organization, the profit tax, the list of the unprofitable organizations, the cost, the income.

Постановка проблеми. Бюджетні організації є юридичними особами. Вони діють на підставі статуту (положення), мають свою печатку, рахунки в органах Держказначейства (чи в установах банків), мають права, обов'язки, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України. Бюджетні установи є платниками податків та платежів до бюджетно-фінансової системи, а тому під час створення вони обов'язково

реєструються в органах виконавчої державної влади за їх місцезнаходженням та в органах податкової служби, Пенсійному фонді, інших фондах соціального страхування. Бюджетні установи належать до організацій некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є основною метою діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку та оподаткування бюджетних установ займалися такі видатні вчені-економісти, як: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Джога Р.Т., Дорошенко О.О., Єфіменко Т.І., Зубілевич С.Я., Канєва Т.В., Корецький Л.Я., Кузьмінський А.М., Лиско Н.А., Ловінська Л.Г., Лучко М.Р., Пушкар М.С., Свірко С.В., Сушко Н.І., Фаріон А.І., Фаріон І.Д., Чечуліна О.О., Хорунжак Н.М. та ін. Незважаючи на значну кількість навчально-методичних та консультаційних матеріалів, наукових праць і розробок, залишаються певні суперечливі питання щодо перспектив розвитку облікової системи установ державного сектору економіки.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Видів неприбуткових організацій багато, але всіх їх поєднує одне – відсутність в установчих документах такої мети створення, як отримання прибутку. Для отримання статусу неприбуткової організації бюджетні установи повинні зареєструватися в податковій інспекції за місцем знаходження як неприбуткова організація, де їй присвоюється код неприбуткової організації, та вона заноситься в Реєстр неприбуткових організацій: автоматизованої системи збору і накопичення інформації про неприбуткові організації. Код неприбутковості має свою структуру в межах від 0001 до 0004. Внесення бюджетних установ до Реєстру неприбуткових організацій надає пільги в оподаткуванні доходів, зокрема податку на прибуток. Дослідження особливостей обліку та оподаткування неприбуткових організацій нині є дуже актуальним.

Мета статті полягає у дослідженні особливостей обліку та оподаткування неприбуткових організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з пп. 14.1.121 ПКУ [1], неприбуткові підприємства, установи та організації (далі – неприбуткові організації) – це неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ПКУ [1].

Тобто неприбуткові організації – це не вид підприємства, установи або організації, це податковий статус, який присвоює ДФСУ шляхом внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Але не кожний неплатник податку на прибуток може отримати цей статус. Його присвоюють виключно тим юрособам, які відповідають ознакам, установленим п. 133.4 ПКУ [1].

Зокрема, пп. 133.4.6 ПКУ [1] визначено перелік юросіб, які можуть отримати статус неприбуткових, а саме:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (із першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому, відповідно до закону, здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку, і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ПКУ [1].

Перелік законів, що регулюють діяльність неприбуткових організацій, такий:

- благодійні організації: Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073-VI [2];
- громадські об'єднання, політичні партії: Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 № 4572-VI [3];
- садові, дачні, гаражні кооперативи, житлово-будівельні кооперативи: Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 № 1087-IV [4];
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи: Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 № 469/97-ВР [5];
- ОСББ: Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 № 2866-III [6];
- професійні союзи, їх об'єднання: Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999 № 1045-XIV [7];

- творчі спілки: Закон України «Про професійних творчих працівників та творчі спілки» від 07.10.1997 № 554/97-ВР [8];

- релігійні організації: Закон УРСР «Про свободу совісті та релігійні організації» від 23.04.1991 № 987-XII [9].

Критерії віднесення підприємств, установ та організацій до неприбуткових встановлено пп. 133.4.1 ПКУ [1].

Так, неприбутковим підприємством, установою та організацією є юрособа, що одночасно відповідає таким вимогам:

1) утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

2) установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (окрім оплати їхньої праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних із ними осіб;

3) установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юрособи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Це не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

4) внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Отже, головною ознакою й останнім кроком для отримання статусу неприбуткової організації є внесення юрособи до Реєстру неприбуткових установ та організацій, який веде ДФСУ. І підтвердженням такого статусу є рішення органу ДФС про таке внесення (саме копію такого рішення неприбуткова організація може надавати своїм контрагентам для підтвердження свого податкового статусу).

З 16 липня 2016 р. діє оновлений Реєстр неприбуткових установ та організацій, затверджений Постановою КМУ від 13.07.2016 № 440.

Обов'язковою умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування витрат на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами (пп. 133.4.2 ПКУ [1]). Лише у разі виконання цієї умови неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток.

За пп. 133.4.3 ПКУ [1] у разі недотримання вимог п. 133.4 ПКУ [1], зокрема нецільового використання коштів, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період із початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Така організація підлягає

виключенню контролюючим органом із Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Таке податкове зобов'язання розраховується виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Тобто пп. 133.4.3 ПКУ [1] встановлює особливий об'єкт оподаткування для неприбуткових організацій, які порушили умови своєї неприбутковості, – не фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухобліку, а суму коштів, використаних всупереч установчих документів такої юрособи.

Із першого дня місяця, наступного за місяцем, в якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (за наростаючим підсумком) із податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду. Якщо ж контролюючий орган, відповідно до норм ПКУ [1], самостійно встановлює факт використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені установчими документами, то це є підставою для виключення такої організації з Реєстру і нарахування ПЗ із податку на прибуток, штрафних санкцій і пені. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення (пп. 133.4.4 ПКУ [1]).

Ті ж неприбуткові організації, які не порушують умов використання своїх доходів, не оподатковують їх податком на прибуток.

Не підлягають оподаткуванню суми кредиту або безповоротної фінансової допомоги, отримані неприбутковою бюджетною установою за умови, що кошторис такої неприбуткової бюджетної установи передбачає зазначені доходи. При цьому доходи у вигляді сум кредиту або безповоротної фінансової допомоги повинні використовуватися виключно для фінансування видатків, передбачених кошторисом, на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Якщо неприбуткова організація отримує доходи від діяльності, яка не пов'язана зі статутною (у т. ч. здійснює продаж основних засобів), та не використовує їх для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, то така неприбуткова організація втрачає свій неприбутковий статус відповідно до пп. 133.4.3 ПКУ [1].

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

Це підтверджують й інші роз'яснення ДФСУ: сума коштів, отримана громадською неприбутковою організацією/благодійною організацією від продажу власних об'єктів нерухомості, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток за умови, що такі кошти спрямовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої благодійної організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

У Листі від 11.04.2016 № 7970/6/99-99-19-02-01-15 щодо ОСББ податківці зауважили, що воно не сплачує податок на прибуток із коштів, отриманих від продажу частки корпоративних прав, за умови, що такі доходи (прибутки) використовуються такою неприбутковою організацією виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

У цьому ж Листі, а також у Листі від 12.01.2016 № 242/10/26-15-11-02-11 ДФС зауважила, що сума коштів, отримана ОСББ від надання в оренду приміщень, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток за умови, що такі кошти спрямовуються на ведення її статутної діяльності в межах законодавства, що регулює діяльність ОСББ.

Дохід неприбуткової організації, отриманий у вигляді позитивного значення курсових різниць від перерахунку іноземної валюти, отриманої як дохід від статутної діяльності, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Пасивні доходи у вигляді відсотків від депозитного вкладу, отримані профспілковою організацією (втім, вважаємо, що дане роз'яснення поширюється і на інші неприбуткові організації), не є об'єктом оподаткування податком на прибуток за умови, що ці доходи (прибутки) використовуються такою профспілковою організацією виключно для фінансування видатків на її утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Неприбуткові благодійні організації не сплачують податок на прибуток із будь-яких доходів (у т. ч. від підприємницької діяльності), отриманих від статутної діяльності, за умови, що такі доходи (прибутки) використовуються такою неприбутковою організацією виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами (пп. 133.4.2 ПКУ [1]). Теж саме сказали фахівці ДФС і для громадських організацій.

Статус неприбуткової організації автоматично означає відсутність обов'язку сплачувати податок на прибуток. Логічно, що це мало б означати і відсутність обов'язку подавати податкову звітність із податку на прибуток. Але ні. Незважаючи на те що з 01.01.2015 неприбутко-

ві організації виключено з переліку платників податку на прибуток, податківці наполягають на тому, щоб такі юрособи подавали певну податкову звітність.

Відповідно до наданого Листа ДФСУ від 04.01.2016 № 102/7/99-99-19-02-01-17, до затвердження нової форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної у пп. 133.4.3 ПКУ [1], подання звіту за 2015 р. здійснювалося за формою, затвердженою Наказом Міндоходів від 27.01.2014 № 85.

Нині форма Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та порядок його складання і подання затверджено Наказом Мінфіну від 17.06.2016 № 553. Отже, чинну форму Звіту мають подавати як ті неприбуткові організації, що відповідають вимогам, встановленим у пп. 133.4. ПКУ [1], так і ті, які ці умови порушили. Відмінність одна – періодичність подання та наявність або відсутність об'єкту оподаткування. Порушники, як зазначено вище, повинні подавати Звіт у строки, встановлені пп. 133.4.3 ПКУ [1], і зазначити у Звіті об'єкт оподаткування та суму податку на прибуток.

Ті, хто норми п. 133.4 ПКУ [1] не порушує, мають подавати Звіт за базовий звітний (податковий) рік протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. Звісно, сума податку на прибуток у такому Звіті не зазначається.

Положення п. 133.4 ПКУ [1] не містять застережень щодо перебування неприбуткової організації в Реєстрі платників ПДВ, тому якщо неприбуткова організація має (п. 181.1 ПКУ [1]) або бажає (п. 182.1 ПКУ [1]) зареєструватися платником ПДВ, це не впливає на статус неприбутковості.

Податківці зазначають, що главою 1 розділу XIV ПКУ [1] не встановлено окремих обмежень щодо переходу на спрощену систему оподаткування для організацій, які віднесені до неприбуткових, тому вони підпорядковуються загальним вимогам.

Виходячи із цього, на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності можуть перейти юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми у порядку, встановленому законодавством, і які є платниками податків та зборів (обов'язкових платежів) на загальній системі (тобто не є платниками єдиного податку). Є таке право й у неприбуткових організацій, які відповідають критеріям, встановленим п. 291.4 ПКУ [1] для юросіб – платників єдиного податку.

Оскільки статус «неприбуткова організація» використовується виключно в податковому обліку, він жодним чином не впливає на бухгалтерський облік таких юросіб.

Згідно з ч. 1 ст. 2, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11] поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Оскільки неприбуткові організації є юридичними особами, вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність у загальнозстановленому порядку (спеціальні нормативні документи для ведення бухгалтерського обліку саме неприбутковими організаціями відсутні).

Але слід урахувати, що неприбутковий статус мають і бюджетні установи. Отже, там, де інші небюджетні юрособи мають право використовувати для ведення бухгалтерського обліку національні або міжнародні стандарти, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік згідно з нацстандартами в держсекторі і використовувати бюджетний План рахунків.

Висновки. Обов'язковою умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування видатків на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами. Лише і разі виконання цієї умови неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток. У статті визначено перелік юридичних осіб, які можуть отримати статус неприбуткових. Наведено перелік законів, що регулюють діяльність неприбуткових організацій. Сформульовано критерії віднесення підприємств, установ та організацій до неприбуткових. Висвітлено нюанси оподаткування податком на прибуток доходів від нестатутної діяльності, сум кредитів, безповоротної фінансової допомоги, пасивних доходів, позитивного значення курсових різниць неприбуткових організацій. Досліджено специфіку бухгалтерського обліку неприбуткових організацій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 05.07.2012 № 5073-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.
3. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 № 4572-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.
4. Про кооперацію : Закон України від 10.07.2003 № 1087-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : від 10.07.2003 № 1087-IV.
5. Про сільськогосподарську кооперацію : Закон України від 17.07.1997 № 469/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр.
6. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку : Закон України від 29.11.2001 № 2866-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2866-14>.

7. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 15.09.1999 № 1045-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1045-14.
8. Про професійних творчих працівників та творчі спілки : Закон України від 07.10.1997 № 554/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/554/97-вр.
9. Про свободу совісті та релігійні організації : Закон України від 23.04.1991 № 987-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/987-12>.
10. Калашян К. Неприбуткові організації: облік та оподаткування / К. Калашян [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://news.dtk.ua/taxation/common/4034>.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами від 06.02.2015 № 1702-18) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.