

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2024.2.21>**Віхляєв М. Ю.,**

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри адміністративного, фінансового
та інформаційного права
Ужгородського національного університету

Пилипенко Ю. П.,

кандидат юридичних наук

ОПОДАТКУВАННЯ РЕЛІГІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Анотація. Одним з елементів адміністративно-правового статусу релігійної організації є її правовий статус як платника податків. За змістом положень Конституції України, наявність релігійних переконань не має жодного впливу на необхідність виконання конституційного обов'язку сплачувати податки і збори, встановлені законом. Втім, загальновідомим є те, що релігійні організації в Україні мають певні пільги щодо сплати обов'язкових платежів. Важливо встановити, чи є такі пільги «недопустимим привілеєм за ознакою релігійних переконань» в розумінні ст. 24 Основного Закону України, чи навпаки – існування таких пільг є виправданим і допустимим в Україні як у світській державі. Необхідність надання обґрунтованої відповіді на це питання робить актуальною тему дослідження питань оподаткування релігійних організацій в Україні.

З'ясовано, що порядок оподаткування релігійних організацій визначено Податковим кодексом України, а в тій частині, яка йому не суперечить – також Законом України «Про свободу совісті та релігійні організації». Встановлено, що релігійні організації є платниками податків та зборів з урахуванням особливостей, визначених законодавством. Особливості оподаткування релігійних організацій існують щодо сплати податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість і податку на майно. Причиною цих особливостей є неприбутковий характер діяльності релігійних організацій. Ці особливості є економічно зумовленими, не мають характеру привілеїв за ознакою релігійних переконань, оскільки діють для всіх релігійних організацій, які відповідають критеріям, які не є дискримінаційними. Втім, норми про оподаткування релігійних організацій потребують удосконалення. На думку автора, пільги щодо оподаткування податком на додану вартість і податком на майно повинні мати лише ті релігійні організації, які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Ключові слова: неприбуткова організація, оподаткування, податок на додану вартість, податок на майно, податок на прибуток підприємств, Реєстр неприбуткових установ та організацій, релігійна організація, статутна діяльність.

Vikhliaiev M. Yu., Pylypenko Yu. P. Taxation of religious organizations in Ukraine: current state and development prospects

Abstract. One of the elements of the administrative and legal status of a religious organization is its legal status as a tax payer. According to the provisions of the Constitution of Ukraine, the presence of religious beliefs has no influence on the need to fulfill the constitutional obligation to pay taxes and fees established by law. However, it is common knowledge that religious organizations in Ukraine have certain privileges regarding the payment of taxes and fees. It is important to establish whether such benefits are «impermissible privilege based on religious beliefs» within the meaning of Art. 24 of the Basic Law of Ukraine, or vice versa – the existence of such benefits is justified and permissible in Ukraine as a secular state. The need to provide a reasoned answer to this question makes the topic of research on the taxation of religious organizations in Ukraine relevant.

It was found that the procedure for taxation of religious organizations is defined by the Tax Code of Ukraine, and in the part that does not contradict it, also by the Law of Ukraine «On Freedom of Conscience and Religious Organizations». It is established that religious organizations are payers of taxes and fees, taking into account the specifics defined by legislation. The peculiarities of taxation of religious organizations exist in relation to

the payment of corporate income tax, value added tax and property tax. The reason for these features is the non-profit nature of the activities of religious organizations. These features are economically determined, and they are not the privileges based on religious beliefs, as they apply to all religious organizations that meet non-discriminatory criteria. However, the rules on taxation of religious organizations need improvement. In the opinion of the author, only those religious organizations that are included in the Register of Non-Profit Institutions and Organizations should have benefits regarding taxation with value added tax and property tax.

Key words: *corporate income tax, non-profit organization, property tax, Register of non-profit institutions and organizations, religious organization, statutory activity, taxation, value-added tax.*

Актуальність проблеми. Одним з елементів адміністративно-правового статусу релігійної організації є її правовий статус як платника податків. Конституція України в статті 67 передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом; стаття 24 передбачає недопустимість привілеїв за ознакою релігійних переконань; частина четверта статті 35 прямо закріплює, що ніхто не може бути увільнений від своїх обов'язків перед державою або відмовитися від виконання законів за мотивами релігійних переконань [1]. Отже, наявність релігійних переконань не має жодного впливу на необхідність виконання конституційного обов'язку сплачувати податки і збори, встановлені законом. Втім, загальновідомим є те, що релігійні організації в Україні мають певні пільги щодо сплати обов'язкових платежів. Важливо встановити, чи є такі пільги «недопустимим привілеєм за ознакою релігійних переконань» в розумінні ст. 24 Основного Закону України, чи навпаки – існування таких пільг є виправданим і допустимим в Україні як у світській державі. Необхідність надання обґрунтованої відповіді на це питання робить актуальною тему дослідження питань оподаткування релігійних організацій в Україні.

Отже, **метою статті** є з'ясувати коло законодавчих актів, які визначають порядок оподаткування релігійних організацій, та співвідношення цих актів; встановити, які існують особливості оподаткування релігійних організацій по кожному податку окремо; з'ясувати, чи є існуючі особливості оподаткування релігійних організацій об'єктивно обумовленими, чи вони мають характер привілеїв за ознакою релігійних переконань та чи є дискримінаційними критерії, дотримання яких є необхідним для отримання пільг в оподаткуванні; запропонувати напрямки вдосконалення чинного

законодавства про оподаткування релігійних організацій в Україні.

Оподаткування релігійних організацій було темою відносно невеликого кола наукових досліджень. Зокрема, С. Шитий у своїй статті провів порівняльно-правовий аналіз правового регулювання цього питання в Україні та в країнах Європейського Союзу і дійшов висновку про те, що «звільнення релігійних організацій від податків і будь-яких податкових пільг у державах ЄС існує лише за умови наявності моделі державної церкви, або договірної моделі відносин церкви і держави. У моделі відділення церкви від держави, яка закріплена в Конституції України, релігійні організації оподатковуються як юридичні особи на загальних підставах. Звільнення від оподаткування, а також надання будь-яких податкових пільг можливе лише за умови зміни моделі стосунків церкви і держави. В іншому випадку такі дії може розглядатися як пряме порушення Конституції та законів України» [2, с. 121]. Як відомо, в Україні держава і церква відокремлені одне від одного, тому висновок цього вченого про невідповідність звільнення від сплати податків релігійних організацій, з одного боку, є цілком слушним. Втім, можлива і інша точка зору, адже пільговий режим оподаткування встановлений не лише для релігійних організацій, а й для цілої низки інших неприбуткових організацій, які теж не фінансуються з державного бюджету і не діють від імені держави.

У статті П. Бочкова йдеться про оподаткування підприємств релігійних організацій. Вчений робить висновок про те, що понятійна категорія «податкові правовідносини в релігійній діяльності» може мати наступний зміст: відносини, що виникають в результаті релігійної діяльності з урахуванням податкових норм, пільгових сегментів та існуючих специфічних особливостей її проведення; крім

того, П. Бочков зазначає, що однією з складових неприбуткових організацій, згідно законодавства України виступають підприємства релігійних організацій, які мають свої особливості організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та проведення процедур оподаткування [3, с. 241]. Отже, в згаданій статті підкреслюється наявність певних особливостей податкових правовідносин між державою і підприємствами релігійних організацій.

Невелика чисельність наукових досліджень на тему оподаткування діяльності релігійних організацій обумовлює потребу в комплексному опрацюванні цього аспекту адміністративно-правового статусу релігійних організацій. Проведення цього аналізу слід почати з загальних засад, що містяться у Законі України «Про свободу совісті та релігійні організації» і в Податковому кодексі (далі – ПК) України, після чого перейти до дослідження спеціальних норм ПК України, який є основним кодифікованим законодавчим актом з питань оподаткування різних суб'єктів, в тому числі й релігійних організацій.

Отже, почнемо з норм Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації». Лише незначна частина цього Закону присвячена питанням оподаткування, що є логічним, адже всі ці питання мають бути врегульовані саме ПК України. Втім, оскільки цей Закон приймався набагато раніше ніж було кодифіковано податкове законодавство, то в ньому досі залишаються норми, що регулюють питання оподаткування. До таких норм належать:

– ч. 7 ст. 18, в якій йдеться про те, що фінансові та майнові пожертвування, як і інші доходи релігійних організацій, не оподатковуються;

– ч. 2 ст. 19, де зазначено, що прибуток від виробничої діяльності та інші доходи підприємств релігійних організацій оподатковуються відповідно до чинного законодавства в порядку і розмірах, установлених для підприємств громадських організацій, але разом з тим зазначено, що суми їх прибутку, які використовуються в добродійних цілях, не оподатковуються;

– ч. 2 ст. 23, яка передбачає, що релігійні організації мають право здійснювати добродійну діяльність і милосердя як самостійно, так і через громадські фонди, а суми витрат на цю мету оподаткуванню не підлягають [4].

В той же час, дія вищезгаданої норми ч. 2 ст. 19 Закону, в частині звільнення від оподаткування прибутку, була зупинена Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» № 12-92 від 26 грудня 1992 року. Однак в подальшому цей Декрет було визнано таким, що втратив чинність, згідно із Законом України № 139-V від 14 вересня 2006 року; в цьому Законі не містилося приписів щодо подальшої дії ч. 2 ст. 19 Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації», отже, дію цих положень на сьогодні не можна назвати зупиненою.

Переходячи до загальних норм ПК України, відзначимо, що пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 цього Кодексу до основних принципів (засад) податкового законодавства відніс, зокрема, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від, зокрема, релігійної приналежності [5]. Фактично йдеться про закріплення конституційних засад, про які йшлося на початку цієї статті. Втім, конкретний зміст того чи іншого принципу неможливо досягнути без звернення до більш конкретних приписів.

Перш ніж перейти до дослідження спеціальних норм, варто звернути увагу також на приписи п. 5.2 ст. 5 ПК України, які врегульовують порядок вирішення колізій правових норм з питань оподаткування. В цьому пункті зазначено, що у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу [5]. Отже, в ПК України закріплено пріоритет цього кодифікованого акта над іншими актами з питань оподаткування, навіть тими, що мають однакову юридичну силу. З цього випливає висновок, що якщо Закон України «Про свободу совісті та релігійні організації» в питаннях оподаткування

містить певні суперечності з нормами ПК України, то застосуванню підлягають саме норми ПК України.

Опрацювання спеціальних норм ПК України щодо оподаткування релігійних організацій доцільно провести в розрізі окремих видів податків, але лише тих, у яких мають місце особливості їх справляння з релігійних організацій. До таких податків належать податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також земельний податок.

Аналіз норм ПК України про інші (крім перелічених вище) податки і збори приводить до висновку, що в них відсутні суттєві особливості оподаткування саме релігійних організацій. Відсутні такі особливості і у процедурних нормах ПК України, які визначають порядок адміністрування податків і зборів. На підтвердження цієї тези наведемо податкову консультацію Головного управління ДПС у Сумській області, в якій зазначено, що «Кодексом не передбачено особливих умов щодо проведення перевірок релігійних організацій. Зокрема, документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Кодексом за умови наявності обставин для їх проведення, визначених статтями 77 та 78 Кодексу» [6].

Переходячи до податку на прибуток підприємств, відзначимо, що норма пп. 133.4.6 п. 133.4 ст. 133 ПК України передбачає можливість віднесення релігійних організацій до неприбуткових організацій, але при цьому такі організації мають одночасно відповідати чотирьом критеріям, що закріплені в п. 133.4.1, дотримання яких має такий правовий наслідок як відсутність правового статусу платника податку на прибуток підприємств (п. 133.4 ст. 133 ПК України). До цих критеріїв належать:

1) утворення і реєстрації організації в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації (тобто тут слід звертатись до норм Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації», а також Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб,

фізичних осіб – підприємців та громадських формувань»);

2) наявність в установчих документах заборони розподілу отримання усіх або частини доходів (прибутків) серед засновників, учасників, членів, працівників (крім оплати праці і нарахування ЄСВ), членів органів управління релігійної організації та пов'язаних осіб;

3) наявність в установчих документах приписів про те, що в разі припинення релігійної організації її активи мають бути передані одній чи декільком релігійним організаціям чи зараховані до доходу бюджету;

4) внесення релігійної організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій [5].

Отже, йдеться про три фактичних критерії і один процедурний критерій. Вони встановлені законодавцем задля недопущення ухилення від сплати податків шляхом отримання прихованих прибутків під виглядом діяльності неприбуткової організації. Адже ці критерії (передусім другий і третій) спрямовані на те, щоб не допустити розподілу «прихованих дивідендів» серед осіб, які заснували, є учасниками або працюють на цій організації.

Таким чином, релігійним організаціям слід подбати про наявність в їхніх статутах вищезазначених положень, після чого своєчасно (в 10-денний строк з дня реєстрації юридичної особи) подати документи для внесення організацій до вищезазначеного Реєстру. В протилежному випадку релігійні організації визнаються платниками податку на прибуток підприємств.

Окрім вимог до реєстрації організації як неприбуткової, ПК України встановлює також вимоги до використання доходів (прибутків) такої організації, і окремо – для релігійних організацій. Йдеться про норму пп. 133.4.2 п. 133.4 ст. 133 ПК України, яка передбачає, що доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, а доходи неприбуткових релігійних організацій використовуються також для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій, у тому числі

надання гуманітарної допомоги, здійснення благодійної діяльності, милосердя [5]. Для того щоб визначити, чи відповідає використання доходів релігійними організаціями вимогам до їхнього цільового використання, слід звертатися, в тому числі, до положень Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», статтею 3 якого визначено вичерпний перелік сфер благодійної діяльності.

Дослідивши норми щодо правового статусу релігійних організацій як неприбуткових, слід дійти висновку, що ці норми не порушують конституційних засад рівності та недопустимості увільнення від виконання обов'язків за релігійними переконаннями. Адже ПК України і не захищає будь-яких конкретних релігійних переконань, навпаки – кожен може створити релігійну організацію, і діяльність всіх таких організацій, при визначенні їхнього статусу як неприбуткових, має відповідати критеріям, які мають суто економічний і процедурний характер та не є дискримінаційними. ПК України не дозволяє розподіляти доходи серед членів будь-яких неприбуткових організацій, і релігійні організації не є винятком. За своєю суттю релігійна організація не спрямована на отримання прибутку, і тому немає жодних об'єктивних передумов для того, щоб така організація (при її відповідності встановленим критеріям неприбутковості) сплачувала податок на прибуток підприємств.

Наступний податок, якому слід приділити увагу – це *податок на додану вартість* (ПДВ). Аналіз змісту ст. 197 ПК України свідчить про те, що операції з постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за певним, передбаченим у цій статті, вичерпним переліком, звільняються від оподаткування ПДВ [5]. Цей крок законодавця логічно узгоджується із наданням релігійним організаціям статусу неприбуткових, оскільки кошти, які отримуються релігійними організаціями за надання культових послуг чи постачання предметів культового призначення, не можуть бути спрямовані на отримання прибутку членами релігійної організації. Разом з тим, на думку автора, норма пп. 197.1.9 п. 197.1 ст. 197 ПК

України має бути вдосконалена, а саме – ця пільга має бути надана лише тим релігійним організаціям, які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Адже в протилежному випадку може йтися про підприємницьку діяльність під приводом діяльності релігійної організації (яка не підпадає під критерії неприбутковості), а за таких обставин оподаткування вищевказаних операцій ПДВ було б логічним кроком.

Варто також звернути увагу на *податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки*. Згідно з пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, не є об'єктом оподаткування об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність [5]. Отже, для застосування цієї норми правове значення мають три критерії – два позитивних і один негативний:

- 1) реєстрація статуту (положення) релігійної організації, яка є власником об'єкта;
- 2) використання об'єкта виключно для забезпечення статутної діяльності;
- 3) невикористання об'єкта у виробничій чи господарській діяльності.

Для перевірки дотримання першого критерію слід звертатися до реєстраційної процедури, визначеної законом. Останні два критерії передбачають можливість перевірки дотримання вимог щодо цільового використання об'єкта нерухомості. При цьому норма пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 ПК України передбачає дискреційні повноваження місцевих рад щодо вирішення питань про надання пільг зі сплати цього податку релігійним організаціям.

Слід зазначити, що ст. 266 ПК України містить значний за обсягом перелік об'єктів, які не підлягають оподаткуванню. Включення до цих об'єктів нерухомості релігійних організацій викликано тим, що ці організації створюються без мети отримання прибутку, тож

можуть не мати стабільного джерела доходу, необхідного для сплати цього податку. Тим не менш, вважаємо, що норму пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України слід також доповнити посиланням на необхідність реєстрації такої релігійної організації у Реєстрі неприбуткових установ та організацій. Адже в протилежному випадку релігійна організація зможе, наприклад, у разі припинення своєї діяльності, передати свою нерухомість своїм засновникам (учасникам, членам тощо), а за таких умов, оподаткування такої нерухомості податком на нерухоме майно є справедливим.

Насамкінець також слід звернути увагу на особливості оподаткування релігійних організацій *земельним податком*. У відповідності до пп. 283.1.8 п. 283.1 ст. 283 ПК України, не сплачується податок за земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку [5]. Ця норма є логічним продовженням відповідних положень щодо податку на нерухомість, тож пропозиція доповнити норму посиланням на необхідність реєстрації такої релігійної організації у Реєстрі неприбуткових установ та організацій – є актуальною і для земельного податку.

При цьому ПК України не передбачає пільг для релігійних організацій зі сплати орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної форми власності. Не містить таких пільг і Закон України «Про оренду державного та комунального майна». Судова практика свідчить про те, що навіть якщо в договорі оренди передбачено звільнення релігійної організації-орендаря від сплати орендної плати за землю, то така орендна плата передбачена в силу вимог ПК України. Так, у рішенні Херсонського окружного адміністративного суду від 12 лютого 2018 року у справі № 821/180/18 зазначено, що «...пільг по сплаті орендної плати за землю Податковим кодексом України не передбачено... суд приходить до висновку про те, що зазначення

у договорі оренди землі, про те що орендар звільняється від сплати орендної плати та від сплати податку за землю ... не є підставою від звільнення від сплати орендної плати за земельну ділянку... релігійні організації звільняються від сплати податку на прибуток, а не орендної сплати за земельну ділянку» [7].

Висновки та рекомендації. З'ясовано, що порядок оподаткування релігійних організацій визначено Податковим кодексом України, а в тій частині, яка йому не суперечить – також Законом України «Про свободу совісті та релігійні організації». Встановлено, що релігійні організації є платниками податків та зборів з урахуванням особливостей, визначених законодавством. Особливості оподаткування релігійних організацій існують щодо сплати податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість і податку на майно. Причиною цих особливостей є неприбутковий характер діяльності релігійних організацій. Ці особливості є економічно зумовленими, не мають характеру привілеїв за ознакою релігійних переконань, оскільки діють для всіх релігійних організацій, які відповідають критеріям, які не є дискримінаційними. Втім, норми про оподаткування релігійних організацій потребують удосконалення. На думку автора, пільги щодо оподаткування податком на додану вартість і податком на майно повинні мати лише ті релігійні організації, які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Тому автор пропонує: пп. 197.1.9 п. 197.1 ст. 197 ПК України після слів «релігійними організаціями» – доповнити словами «, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій,»; пп. «и» пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України після слів «у встановленому законом порядку,» – доповнити словами «та які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій,»; пп. 283.1.8 п. 283.1 ст. 283 ПК України у кінці доповнити словами «, та які внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.» і встановити при прийнятті цих змін річний перехідний період, який буде достатнім для того, щоб ці зміни відповідали принципу правової визначеності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Шитий С.І. Окремі питання оподаткування релігійних організацій в законодавстві України і Європейського Союзу. *Науковий часопис Національного педагогічного університету імені М.П. Драгоманова. Серія 18: Економіка і право*. 2016. Випуск 31. С. 117-122. URL: <https://enpuir.npu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/19040/Shitiy.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
3. Бочков П.В. Актуальні питання обліку та оподаткування підприємств релігійних організацій в контексті понятійного апарату. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2022. № 69. С. 237-242. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2022/03/42-1.pdf>.
4. Про свободу совісті та релігійні організації: Закон України від 23 квітня 1991 року № 987-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12#Text>.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Щодо оподаткування церков, релігійних сект і релігійних об'єднань: податкова консультація Головного управління ДПС у Сумській області. URL: <https://sumy.tax.gov.ua/baner/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-70134.html>.
7. Рішення Херсонського окружного адміністративного суду від 12 лютого 2018 року у справі № 821/180/18 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення – рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72278418>.