ISSN 2617-8648
https://journal.eae.com.ua
European scientific journal of Economic and Financial innovation
№4(22) 2026

DOI: http://doi.org/10.32750/2026-0416

УДК 30.341.1:005.95/.96:004:665.5
JEL Classification: H25, H26, K34, L31

Безкровний Олександр Валентинович
к.е.н., доцент
професор кафедри фінансів, економічних досліджень і туризму
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна
ORCID ID: 0000-0003-1939-8090
e-mail: oleksandr.bezkrovnyi@pdau.edu.ua

Дорошенко Ольга Олександрівна
к.е.н., доцент
доцент кафедри фінансів, економічних досліджень і туризму
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна
ORCID ID: 0000-0003-1163-8635
e-mail: olga.doroshenko@pdau.edu.ua

Шабельник Сергій Сергійович
здобувач вищої освіти другого (магістерського) рівня вищої освіти
за спеціальністю D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна
ORCID ID: 0009-0003-4649-2645
e-mail: serhii.s.shabelnyk@pdau.edu.ua

Петрик Аліна Русланівна
здобувач вищої освіти другого (магістерського) рівня вищої освіти
за спеціальністю D2 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок
Полтавський державний аграрний університет
Полтава, Україна
ORCID ID: 0009-0001-2607-8469
e-mail: alina.petryk@st.pdau.edu.ua

ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА АРХІТЕКТОНІКА МОДЕРНІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню сучасних підходів до оподаткування неприбуткових організацій та обґрунтуванню напрямів модернізації фіскального регулювання в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. Розглянуто економічну природу неприбуткових організацій та визначено роль податкових преференцій у підтримці їхньої діяльності й виробництві суспільно значущих благ за умови належного контролю за цільовим використанням коштів. Проаналізовано функціонально-організаційну структуру Реєстру неприбуткових установ та організацій України та здійснено авторське групування його суб'єктів за функціонально-організаційними ознаками. Досліджено особливості фіскального регулювання неприбуткового сектору у США, Великій Британії та Німеччині, що дало змогу визначити основні переваги диференційованих підходів до оподаткування та стимулювання фінансової самостійності неприбуткових організацій. Встановлено ключові проблеми української моделі, серед яких обмежені можливості легального самофінансування, недосконаліть механізму податкової знижки та недостатня ефективність податкового моніторингу. Обґрунтовано доцільність переходу від формального звільнення неприбуткових організацій від оподаткування до диференційованого фіскального підходу залежно від характеру та цільового призначення отриманих доходів. Запропоновано оподатковувати непов'язаний бізнес-доход за базовою ставкою податку на прибуток підприємств 18% із одночасним збереженням неприбуткового статусу за умови спрямування чистого доходу на статутні цілі. Такий підхід сприятиме розширенню законних джерел фінансування без створення необґрунтованих конкурентних переваг порівняно з комерційними суб'єктами. Додатково запропоновано цифровізувати механізм стимулювання благодійних пожертв шляхом його інтеграції до державного порталу «Дія» за логікою

© О. В. Безкровний, О. О. Дорошенко, С. С. Шабельник, А. Р. Петрик, 2026

британського Gift Aid. Реалізація запропонованих заходів сприятиме підвищенню фінансової автономії та прозорості діяльності неприбуткових організацій, зниженню ризиків податкових зловживань і наближенню української системи фіскального регулювання до кращих міжнародних практик.

Ключові слова: неприбуткові організації; оподаткування; фіскальне регулювання; податкові преференції; непов'язаний бізнес-дохід; податковий моніторинг; мінімізація податків.

ВСТУП

Неприбуткові організації відіграють важливу роль у забезпеченні суспільних потреб, розвитку громадянського суспільства, реалізації соціальних, благодійних, культурних, освітніх та інших суспільно значущих ініціатив. Їх діяльність значною мірою залежить від доступності фінансових ресурсів, а тому особливого значення набуває формування ефективної системи фіскального регулювання, яка, з одного боку, забезпечувала б належні умови для функціонування та фінансової автономії неприбуткового сектору, а з іншого — унеможливлювала використання неприбуткового статусу для ухилення від оподаткування та отримання необґрунтованих податкових переваг. Тож сучасний етап розвитку фінансової системи України характеризується безпрецедентним зростанням кількісних та вартісних параметрів функціонування так званого «третього сектору». В умовах воєнного стану та тривалої макроекономічної нестабільності неприбуткові організації перетворилися на критично важливого комунікатора між державою, бізнесом та суспільством, акумулюючи значні обсяги внутрішнього волонтерського фандрейзингу та міжнародної технічної допомоги.

Незважаючи на колосальну соціальну значущість, чинна вітчизняна модель фіскального регулювання некомерційної діяльності містить низку глибоких інституційних колізій. З одного боку, надмірна жорсткість законодавчих обмежень щодо самофінансування стримує автономію неприбуткових організацій, з іншого — наявні недоліки податкового моніторингу та контролю створюють передумови для використання некомерційного статусу з метою мінімізації податкових зобов'язань у тіньовому секторі. Все це разом актуалізує потребу комплексного переформатування архітектоніки оподаткування неприбуткових організацій із залученням позитивного світового досвіду в даній сфері.

Постановка проблеми. В Україні чинна модель оподаткування неприбуткових організацій ґрунтується переважно на їх звільненні від податку на прибуток за умови дотримання визначених Податковим кодексом України вимог щодо статусу та цільового використання доходів. Такий підхід має важливе соціально-економічне обґрунтування, проте водночас створює низку проблем, пов'язаних із визначенням меж неприбуткової діяльності, можливостями легального самофінансування, оподаткуванням доходів від діяльності, не пов'язаної зі статутними цілями, а також ефективністю податкового контролю за дотриманням умов перебування в Реєстрі неприбуткових установ та організацій.

Додаткової актуальності проблема набуває в умовах воєнного стану, обмеженості бюджетних ресурсів та зростання ролі громадських, благодійних і волонтерських організацій у забезпеченні суспільних потреб. Водночас міжнародний досвід демонструє можливість поєднання податкових преференцій для неприбуткового сектору з механізмами оподаткування комерційно орієнтованих доходів, стимулювання благодійних пожертв, цифровізації податкових процедур та посилення прозорості фінансової діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічну основу дослідження економічної природи та податкового регулювання некомерційного сектору закладено у наукових працях як зарубіжних вчених, серед яких Л. Саламон, Г. Ангеєр, Р. Штейнберг, Б. Вайсброд та Г. Б. Хансманн. В українській науковій думці питання фіскальної соціології, теорії податків та регулювання неприбуткових установ і організацій активно досліджуються у працях Т. І. Єфименко, В. Л. Андрущенка, О. М. Тимченка, А. М. Соколовської, І. О. Луніної, Т. Г. Бондарук. Проблеми модернізації

податкових пільг та діджиталізації стимулів вивчали А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Ю. Б. Іванов, В. В. Тищенко, О. М. Десятнюк, Г. В. Сидор, В. М. Опарін, С. Я. Кондратюк та В. П. Вишневський, В. Д. Чекіна та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри наявний суттєвий науковий доробок, питання формування збалансованого фіскального простору для неприбуткових організацій в умовах воєнного стану та євроінтеграційних вимог залишається дискусійним. Так, на наш погляд, потребує додаткового аналізу механізм легалізації господарської діяльності таких суб'єктів без втрати некомерційного статусу, а також упровадження новітніх цифрових інструментів стимулювання благодійництва.

Мета статті. Метою статті є комплексне дослідження зарубіжного досвіду оподаткування неприбуткових організацій, виявлення інституційних прогалин у чинній податковій системі України та обґрунтування інструментарію її модернізації.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичну основу дослідження становлять положення інституціонального підходу до аналізу неприбуткового сектору та концепції фіскального регулювання соціально орієнтованої діяльності. Методологічне підґрунтя формують наукові підходи до визначення економічної природи неприбуткових організацій, обґрунтування доцільності податкових преференцій та встановлення балансу між фінансовою автономією таких суб'єктів і необхідністю державного контролю за використанням суспільних ресурсів.

Нормативно-правову основу дослідження становлять положення Податкового кодексу України, зокрема вимоги щодо оподаткування неприбуткових організацій та їх перебування у відповідному Реєстрі, а також положення законодавства, що регулюють діяльність окремих категорій таких суб'єктів. Для формування рекомендацій щодо модернізації української моделі враховано концептуальні засади фіскального регулювання неприбуткового сектору у США, Великій Британії та Німеччині.

МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ

Методика дослідження ґрунтується на комплексному використанні загальнонаукових і спеціальних методів, що забезпечують системне вивчення особливостей оподаткування неприбуткових організацій, аналіз інституційної структури неприбуткового сектору України та порівняння національних і зарубіжних моделей фіскального регулювання.

Для дослідження функціонально-організаційної структури Реєстру неприбуткових установ та організацій України застосовано системно-структурний аналіз, який дав змогу систематизувати основні категорії неприбуткових організацій відповідно до їх організаційних і функціональних характеристик та сформувати авторське групування за відповідними секторами. Використання цього методу забезпечило можливість визначити неоднорідність неприбуткового сектору й обґрунтувати необхідність урахування специфіки окремих категорій організацій під час формування фіскальної політики.

Для дослідження кількісних змін у структурі неприбуткового сектору України використано статистичний метод, методи групування та порівняння. Емпіричну основу відповідного етапу становлять дані про кількість окремих видів неприбуткових організацій за 2011–2025 рр. На їх основі здійснено аналіз динаміки кількості громадських організацій і спілок, політичних партій, релігійних і благодійних організацій, об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, недержавних пенсійних фондів, сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та профспілок. Для оцінювання структурних змін визначено абсолютні відхилення й темпи приросту окремих категорій організацій, що дало змогу виявити основні тенденції розвитку неприбуткового сектору та окреслити зміни, пов'язані з функціонуванням організацій в умовах воєнного стану.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В науковому дискурсі економічна природа неприбуткових організацій базується на принципі «обмеження розподілу прибутку» обґрунтованому Р. Штейнбергом [19]. На відміну від суб'єктів господарювання орієнтованих на отримання прибутку, максимізацію капіталізації та дивідендних виплат, цільова функція неприбуткових підприємств, установ і організацій полягає в максимізації чистого суспільного ефекту. Фіскальний простір некомерційного сектору є специфічною зоною економічних відносин, де податкові пільги виступають не інструментом мінімізації зобов'язань, а формою втілення суспільного визнання соціальної корисності діяльності суб'єкта, що підтверджує зміст відповідного законодавства [10].

Мислячи з позицій теорії суспільних благ Б. Вайсброда, держава, орієнтуючись на середньостатистичного громадянина продукує лише уніфікований набір послуг, що призводить до виникнення незадоволеного попиту на специфічні блага (підтримка рідкісних культурних ініціатив, інноваційних екологічних проєктів), фінансування яких перебирають на себе саме неприбуткові організації [20]. Фіскальне стимулювання таких організацій є економічно вигідним для держави, оскільки кожна гривня наданої податкової пільги генерує мультиплікативний ефект у вигляді залучення приватних інвестицій та волонтерської праці, цим самим розвантажуючи видаткову частину бюджету. Статус некомерційності додатково захищає споживача у сферах з високою асиметрією інформації (освіта, медицина), де комерційні фірми спроможні знизити якість заради прибутку.

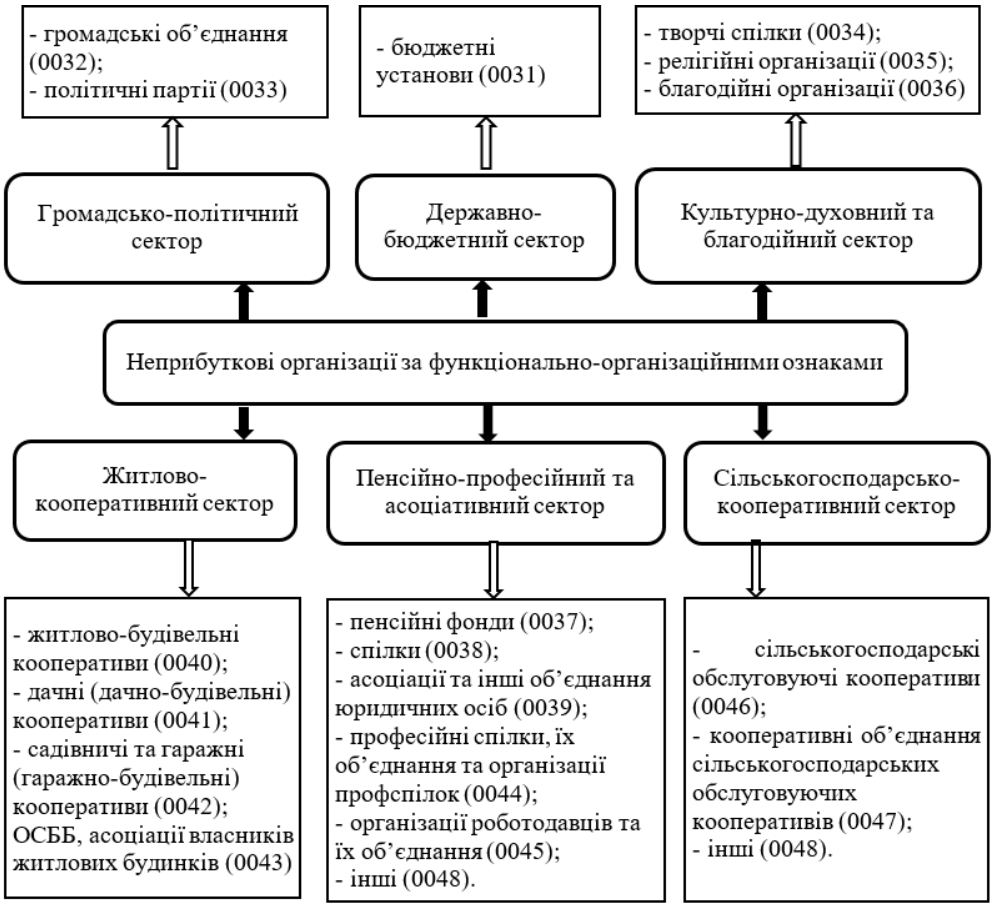


Рис. 1. Функціональна архітектура неприбуткових установ та організацій України
Джерело: побудовано автором на основі [9], [10]

Відповідно до положень Цивільного кодексу України та ст. 133.4 Податкового кодексу України (ПКУ), статус неприбутковості в Україні надається широкому спектру суб'єктів, кожен з яких має унікальну функціональну специфіку (рис. 1).

Станом на початок 2026 р. в Реєстрі неприбуткових установ та організацій налічується понад двісті тисяч активних юридичних осіб, а інтенсивність фінансових потоків через їхні рахунки порівняно з довоєнним періодом збільшилася в десятки разів. В табл. 1 наведена динаміка кількості основних видів неприбуткових організацій за останні 15 років.

Таблиця 1

Динаміка кількості основних видів неприбуткових організацій за 2011–2025 рр.*

	2011 р.	2016 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.
А	1	2	3	4	5	6
громадська організація	55113	70321	80461	84608	88882	92470
громадська спілка	151	753	1254	1455	1718	1875
політична партія	15038	15557	15791	15485	15322	15383
релігійна організація	20370	23261	25223	26075	26347	26651
благодійна організація	10143	15384	17726	18433	19112	19812
творчі спілки	248	279	311	314	317	317
ОСББ	11635	17109	27999	29916	32700	35353
недержавний пенсійний фонд	80	72	73	73	74	74
сільськогосподарський обслуговуюючий кооператив	808	949	1073	1207	1270	1279
профспілка, об'єднання профспілок	23081	26321	27601	28026	28486	28713

Продовж. табл. 1

	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2025 р.	Відхиленя 2025 р. від 2011 р.	
					абсолютне, од.	у % до 2011 р.
А	7	8	9	10	11	12
громадська організація	96543	99556	102860	105908	+50795	+92,2
громадська спілка	2071	2212	2347	2464	+2313	в 16.3 р. б.
політична партія	14630	14437	14111	13960	-1078	-7,2
релігійна організація	26915	27091	27542	27923	+7553	+37,1
благодійна організація	20498	26846	29910	31740	+21597	в 3.1 р. б.
творчі спілки	318	318	320	323	+75	+30,2
ОСББ	37695	38606	39709	40725	+29090	в 3,5 р. б.
недержавний пенсійний фонд	73	71	71	71	-9	-11,3
сільськогосподарський обслуговуюючий кооператив	1274	1262	1229	1216	+408	+50,5
профспілка, об'єднання профспілок	28973	28938	28931	28980	+5899	+25,6

**починаючи з 2016 р. кількість неприбуткових організацій в розрізі їх видів наведена без врахування тимчасово окупованих територій*

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної служби статистики України [14]–[17]

Аналіз емпіричних даних табл. 1 дозволяє виявити глибокі структурні та якісні трансформації у розвитку некомерційного сектору України за 15-річний період (2011–2025 рр.).

Варто наголосити на загальній тенденції нарощування інституційного потенціалу. Так, протягом 2011–2025 рр. переважна більшість ключових видів неприбуткових організацій продемонструвала стійкий позитивний тренд зростання. Абсолютним лідером за відносними темпами приросту стали громадські спілки, кількість яких зросла з 151 од. у 2011 р. до 2464 од. у 2025 р. (тобто в 16,3 рази більше). Це свідчить про активізацію процесів консолідації та кластеризації всередині громадянського суспільства, коли окремі громадські формування об'єднуються у мережеві структури для підсилення адвокації та координації дій.

Відбувся структурний вибух у сфері благодійництва та житлової самоорганізації. Так, кількість благодійних організацій продемонструвала трикратне зростання — з 10143 од. у 2011 р. до 31740 од. у 2025 р. (в 3,1 раза, або на +21 597 од.). Найбільш виражена інтенсифікація їх створення спостерігається з 2022 року (зростання з 20498 од. у 2022 р. до 31740 од. у 2025 р.), що є безпосередньою реакцією третього сектору на виклики повномасштабної війни, акумуляцію внутрішнього волонтерського фандрейзингу та залучення міжнародної гуманітарної допомоги.

Абсолютний чисельний приріст по ОСББ становить 29090 організацій (зростання з 11635 од. у 2011 р. до 40725 од. у 2025 р., тобто в 3,5 рази). Це є наслідком послідовної реформи житлово-комунального господарства, деетатизації управління житловим фондом та передачі відповідальності за майно безпосереднім співвласникам.

Варто наголосити на кількісному домінуванні та дефіциті самофінансування громадських організацій. Так, громадські організації залишаються наймасовішим сегментом некомерційного сектору, а їх чисельність зросла на +92,2 % (+50795 од.), досягнувши у 2025 році 105908 суб'єктів. Попри колосальні кількісні масштаби, саме цей сегмент найбільше страждає від жорстких законодавчих обмежень щодо самофінансування (п. 133.4 ПКУ), оскільки більшість із них залишаються перманентно залежними від зовнішнього грантового донорства.

Політичні партії продемонстрували помірне скорочення — на 7,2 % (1078 од., з 15038 у 2011 р. до 13960 у 2025 р.), що пояснюється посиленням вимог до фінансової звітності, інституціоналізацією та відсіюванням «паперових» політичних проєктів.

Кількість недержавних пенсійних фондів скоротилася на 11,3 % (з 80 до 71 од.), що відображає незавершеність пенсійної реформи в Україні, високу чутливість до інфляційних ризиків та відсутність дієвих фіскальних стимулів для накопичувального пенсійного забезпечення.

Стосовно сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, варто відмітити, що після етапу зростання у 2011–2021 рр. (з 808 до 1279 од.) з початком повномасштабного вторгнення у 2022–2025 рр. спостерігається незначний відтік до 1216 од. (загальний приріст до 2011 р. становить 50,5 %), що пов'язано з реформуванням кооперативного законодавства та воєнними чинниками в аграрному секторі.

Кількість релігійних організацій зросла на 37,1 % (з 20370 до 27923 од.), а кількість профспілкових об'єднань — на 25,6 % (з 23081 до 28980 од.), зберігаючи високий ступінь інституційної стійкості та традиційну фіскальну автономію.

На рис. 2 наведено динаміку кількості нових реєстрацій громадських організацій та благодійних організацій за період 2015–2024 рр.

Аналіз графічних даних щодо динаміки нових реєстрацій громадських організацій та благодійних організацій за період 2015–2024 рр. дозволяє виділити три ключові етапи

інституційної трансформації некомерційного сектору України, а також виявити глибоку зміну вектора громадянської активності під впливом екзогенних безпекових чинників:

І. Етап довоєнної стабілізації та домінування громадського сектору (2015–2021 рр.). Протягом усього довоєнного періоду спостерігалося чітке структурне переважання громадських організацій за кількістю нових реєстрацій. Пікові показники створення громадських організацій припали на 2017–2019 рр., коли щороку реєструвалося від 4798 до 4905 нових ГО. У 2020–2021 рр. відбулося незначне сповільнення темпів (3739 та 4360 ГО відповідно), що було зумовлено карантинними обмеженнями під час пандемії COVID-19 та загальною насиченістю ринку правозахисних і соціально-культурних ініціатив. В той же час благодійні організації демонстрували стабільно низькі та прогнозовані темпи щорічного приросту — у межах 654–1341 одиниць на рік. Це свідчило про те, що благодійність сприймалася переважно як вузькоспеціалізована діяльність класичних корпоративних та приватних фондів.

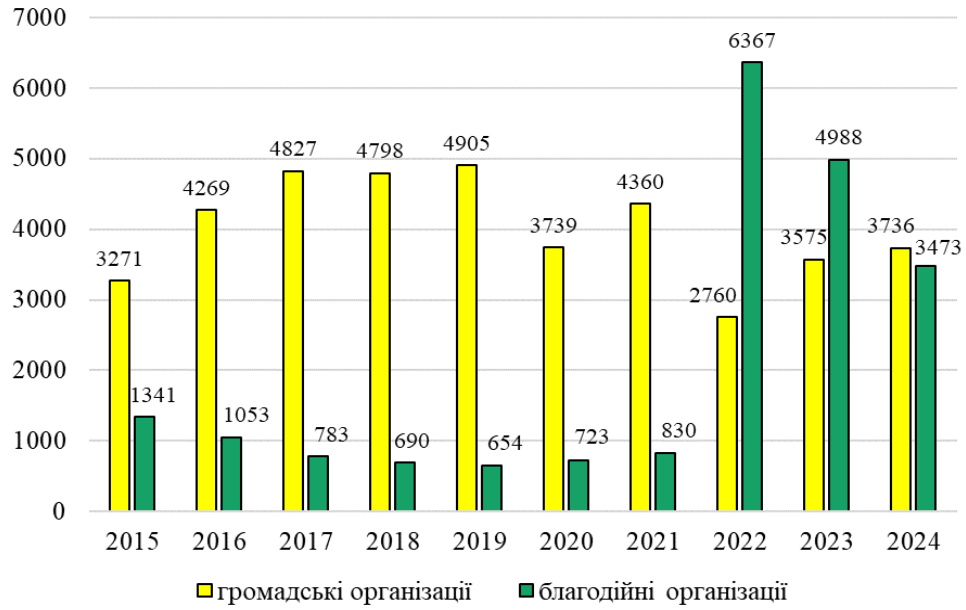


Рис. 2. Динаміка кількості нових реєстрацій громадських організацій та благодійних організацій за період 2015–2024 рр.

Джерело: побудовано автором на основі [3]

ІІ. Етап феномену «воєнного вибуху» та інституційна зміна пріоритетів (2022 р.). Початок повномасштабного вторгнення РФ у 2022 році зумовлено безпрецедентний структурний злам. Кількість нових реєстрацій благодійних організацій за один рік зросла у 7,67 рази — з 830 БО у 2021 р. до 6367 БО у 2022 р. Натомість кількість реєстрацій нових громадських організацій у 2022 році стрімко скоротилася до 2760 одиниць (найнижчий показник за весь досліджуваний десятирічний період). Ця інверсія пояснюється тим, що суспільна потреба миттєво змістилася від довгострокової адвокації, реформ та правозахисту (характерних для ГО) до оперативного залучення та розподілу гуманітарних, військових і матеріальних ресурсів (що юридично та фіскально найпростіше реалізувати через статус благодійної організації).

ІІІ. Етап стабілізації та паритету (2023–2024 рр.). У 2023–2024 рр. спостерігається часткова адаптація громадянського суспільства до умов тривалої війни та поступове вирівнювання динаміки. Показники створення благодійних організацій, після рекордного сплеску 2022 року, пройшли етап природної корекції (4988 БО у 2023 р. та 3473 БО у

2024 р.), проте залишаються в рази вищими за довоєнні значення. Одночасно відновлюється активність у заснуванні громадських організацій (3575 ГО у 2023 р. та 3736 ГО у 2024 р.). Станом на 2024 рік досягнуто відносного балансу (паритету) між кількістю новостворених ГО та БО.

Тож дані рис. 2 наочно демонструють, що благодійні організації перетворилися на головного оперативного акумулятора фінансового та волонтерського ресурсу країни.

Стрімке зростання кількості нових БО (понад 14,8 тис. нових організацій лише за 2022–2024 рр.) підтверджує критичну потребу модернізації їх оподаткування, адже:

– по-перше, виникає нагальна потреба впровадження прозорих інструментів фінансового контролю та публічного моніторингу, щоб запобігти використанню статусу БО для митних та податкових зловживань;
– по-друге, це диктує необхідність спрощення фіскального стимулювання меценатів (впровадження цифрової податкової знижки через Портал «Дія»), що дозволить утримати високі обсяги легального фандрейзингу на етапі повоєнної відбудови України.

Специфіка функціонування зазначених суб'єктів визначається досить жорсткими регуляторними обмеженнями. Так, для благодійних організацій встановлено жорсткий ліміт адміністративних витрат (не більше 20 % доходу за поточний рік) [10], [11]. В свою чергу, громадські об'єднання фінансуються за рахунок внесків і пасивних доходів, проте спрямованість їхньої діяльності на захист інтересів вузького кола членів суспільства викликає певні дискусії щодо уніфікації їхніх фіскальних преференцій із благодійними фондами. Доходи ОСББ і ЖБК формуються з внесків співвласників, і податкові органи жорстко моніторять операції з оренди спільного майна, оскільки нецільове використання таких коштів веде до анулювання некомерційного статусу. При цьому, саме релігійні організації, на наш погляд, мають найвищий ступінь фіскальної автономії: їхні доходи від обрядів та предметів культу повністю звільнені від оподаткування, а спрямування коштів на благодійність не підлягає загальним лімітам.

Світова практика регулювання некомерційного сектору сформувала кілька базових моделей фіскального контролю, кожна з яких пропонує унікальний баланс між наданням податкових преференцій та превенцією зловживань некомерційним статусом. Здійснений порівняльний аналіз дозволяє класифікувати ці підходи та виокремити їхні фундаментальні інструменти.

В основі податкової системи Сполучених Штатів Америки лежить Кодекс внутрішніх доходів, виконання якого жорстко контролюється Службою внутрішніх доходів. Ключовим елементом, що впливає на гнучкість податкової системи є інституціональна диференціація неприбуткових організацій. Найбільш привілейовану групу становлять публічні благодійні організації та приватні фонди, які наділені повним імунітетом від сплати федерального податку на прибуток корпорацій [21].

Проте американський підхід базується на принципі, що безконтрольне надання пільг створює ризики деформації ринкового середовища та недобросовісної конкуренції з класичним бізнесом і для нейтралізації цих деформацій у США діє податок на непов'язаний бізнес-дохід.

Яскравим прикладом є діяльність університетських книжкових магазинів: дохід від продажу навчальних підручників та методичних матеріалів студентам кваліфікується як пов'язаний дохід і звільняється від оподаткування. Натомість продаж комерційного брендового одягу, парфумерії чи туристичних товарів широкому загалу через той самий торговельний майданчик підпадає під дію, згаданого податку, та оподатковується за стандартною федеральною ставкою корпоративного податку (21 %) [10].

Британська модель оподаткування неприбуткових організацій зміщує акцент з суто податкового відомства на спеціалізований автономний державний орган — Благодійну комісію Англії та Уельсу, яка здійснює тотальний превентивний та поточний моніторинг операцій НО, затверджує надання благодійного статусу та проводить публічні аудити. Це розвантажує податкову службу та мінімізує ризики використання некомерційного статусу для розмивання податкової бази [18], [23].

Особливістю британської податкової системи є стимулюючий механізм, логіка якого базується на тому, що благодійні пожертви мають здійснюватися з неоподатковуваного доходу громадянина. Тобто, як зазначає В. Вишневський, коли фізична особа здійснює благодійний внесок на користь верифікованої неприбуткової організації, державне казначейство автоматично повертає суму прибуткового податку (базова ставка 20%), утриману з цієї суми внеску, безпосередньо на рахунок організації. Це нівелює бюрократичний тиск на благодійника та мультиплікує фінансовий ресурс некомерційного сектору [2].

В Німеччині діє Положення про податки та збори, яке базується на суворій доктрині суспільної корисності, що на відміну від англо-американського підходу, повністю унеможливлює існування абстрактного некомерційного статусу. При цьому, право на податкові пільги не є перманентним — воно підлягає обов'язковому підтвердженню кожні три роки місцевим фіскальним органом на основі поглибленого аналізу фактичних операцій та первинної документації суб'єкта [22].

Для забезпечення прозорості та попередження податкових зловживань німецьке законодавство ієрархічно структурує фінансові потоки та господарську діяльність неприбуткових організацій на чотири чітко розмежовані напрями, кожен з яких функціонує в унікальному податковому режимі:

1. Некомерційна сфера — охоплює виключно надходження у вигляді безповоротних пожертв, грантів, трансфертів та членських внесків. Такі операції повністю звільнені від корпоративного податку, промислового податку та податку на додану вартість;

2. Операції, пов'язані з управління капіталом — включає отримання пасивних доходів від розміщення власних фінансових та матеріальних активів (відсотки за депозитами, дивіденди за акціями, доходи від довгострокової оренди нерухомості). Прибуток у межах цього напряму звільняється від корпоративного податку, проте операції з надання майна в оренду підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах для збалансування ринку комерційної нерухомості;

3. Господарські та комерційні операції для досягнення статутної мети організації — діяльність спеціалізованих реабілітаційних центрів для осіб з інвалідністю, де пацієнти виробляють певні товари, або функціонування медичних та освітніх установ некомерційного типу. Німецьке податкове законодавство надає такому бізнесу суттєві преференції: повне звільнення від промислового податку та застосування пільгової (зниженої) ставки ПДВ у розмірі 7%;

4. Комерційне підприємство — включає будь-яку господарську діяльність, що не має прямого зв'язку зі статутними цілями, зокрема функціонування комерційного пивного бару або сувенірного магазину при футбольному чи культурному клубі. Податковий режим для такого напряму діяльності є максимально наближеним до класичного бізнесу: якщо сукупний річний оборот за цими операціями перевищує законодавчо встановлений ліміт у 45000 євро, отриманий чистий прибуток у повному обсязі оподатковується корпоративним податком та промисловим податком [13], [22].

Систематизація зарубіжних підходів свідчить, що світова фіскальна думка пройшла еволюцію від тотального (абстрактного) звільнення некомерційного сектору від податків до

побудови гнучких, комбінованих систем контролю. Основним трендом є відмова від каральної філософії (де будь-який факт продажу послуг призводить до анулювання статусу неприбуткових організацій, як це зараз відбувається в Україні) на користь економічного розмежування та диференційованого підходу до оподаткування доходів.

Запровадження американського та німецького досвіду дозволить вирішити ключову дилему некомерційного сектору: надати організаціям можливість фінансового самозабезпечення через комерційні інструменти, але водночас гарантувати, що цей бізнес сплачує справедливі податки та не знищує ринкову конкуренцію.

Сучасний стан фіскального регулювання некомерційного сектору в Україні характеризується наявністю суттєвих інституційних проблем, які узагальнено авторами у три ключові блоки:

- дефіцит легальних механізмів самофінансування — згідно діючого Податкового кодексу України (п. 133.4.2), доходи неприбуткових організацій мають використовуватись виключно для фінансування видатків на їх утримання та реалізацію цілей [10]. Будь-яка операція з надання платних послуг (наприклад, проведення платних тренінгів для покриття операційних витрат громадської організації), і в цьому ми погоджуємося з думкою І. Луніної та Т. Бондарчук, трактується контролюючими органами як підприємницька діяльність із метою отримання прибутку, що веде до негайного виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій України, тим самим позбавляючи їх фінансової автономії, заганяючи їх у перманентну залежність від зовнішніх грантів, що є критичним для виживання організацій в умовах фінансової кризи [8].
- невідповідність сучасним вимогам (анахронічність) інструменту податкової знижки — стаття 166 ПКУ обмежує граничний розмір податкової знижки за благодійність 4 % від загального оподатковуваного доходу платника за минулий рік [1]. Цей ліміт, як зауважує В. Андрущенко, є депресивним і не виконує стимулюючої функції. Крім того, процедура повернення коштів є надмірно бюрократизованою, вимагає заповнення складної річної декларації та подання значного масиву документів, що поряд з іншим обумовлює той факт, що, цим інструментом користуються менше 0,5 % від потенційного кола платників [1].
- недостатній рівень податкового контролю стосовно використання неприбуткових організацій для мінімізації податкових зобов'язань — створює, за словами Т. Єфименко, можливості недобросовісним комерційним структурам використовувати псевдоблагодійні фонди для мінімізації митних платежів під виглядом «гуманітарної допомоги» або як елемент конвертаційних схем для переведення безготівкових коштів у готівку через фіктивні акти виконаних робіт із пов'язаними ФОП. Такі зловживання підривають фіскальну безпеку держави та дискредитують ідею неприбутковості [5].

В цілому, у контексті реформування системи оподаткування неприбуткових організацій виникає дискусійне питання щодо меж фінансової свободи некомерційних установ і організацій. Ряд вчених, зокрема А. Крисоватий, С. Кондратюк, застерігає, що послаблення контролю та дозвіл на ведення комерційної діяльності можуть призвести до розмивання некомерційного статусу та масового ухилення від оподаткування ринкових суб'єктів [7], [9]. На противагу цьому, міжнародний досвід (зокрема досвід США та Німеччини) доводить, що запровадження жорсткого квадрантного розподілу доходів та інструменту оподаткування непов'язаного бізнес-доходу ефективно нівелює ризики недобросовісної конкуренції, одночасно забезпечуючи фінансову стабільність третього сектору.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Підсумовуючи вищесказане зауважимо, що неприбуткові організації є специфічними суб'єктами фіскального простору, чий імунітет від оподаткування детермінований виконанням функцій з виробництва суспільних благ та нівелюванням інституційної неспроможності ринкових і державних механізмів.

Динаміка 2011–2025 рр. наочно доводить, що неприбутковий сектор України пройшов еволюцію від традиційної низової самоорганізації до складного, багатофункціонального інституційного масиву, який станом на 2025 рік об'єднує сотні тисяч суб'єктів. Стрімкий розвиток благодійних організацій, ОСББ та громадських організацій і спілок підтверджує, що «третій сектор» перетворився на повноцінного суб'єкта макроекономіки та соціального захисту. Водночас це кількісне зростання диктує нагальну потребу модернізації Податкового кодексу України, переходу від карального моніторингу до легалізації інструментів самофінансування (зокрема, впровадження податку на непов'язаний бізнес-дохід) та диджиталізації фіскальних стимулів для донорів.

Надання податкових пільг і преференцій некомерційному сектору є формою інвестицій держави у соціальну стабільність. Світова податкова практика еволюціонувала від тотального звільнення неприбуткових організацій від сплати податків до гнучкого комбінованого регулювання. Ключовими трендами є чітке розмежування пов'язаної та непов'язаної комерційної діяльності, а також побудова цифрових систем стимулювання приватних благодійників шляхом прямого повернення фіскального ресурсу. Кращим закордонними практиками для України в цьому сегменті податкових правовідносин є: впровадження оподаткування непов'язаного бізнес-доходу за базовою ставкою 18% дозволить неприбутковим організаціям офіційно заробляти кошти для самофінансування без ризику втрати статусу, за умови реінвестування чистого прибутку у статутні цілі; скасування неефективної системи податкової знижки та впровадження цифрового аналогу інтегрованого у державний портал «Дія», що забезпечить прозору мультиплікацію фінансових ресурсів третього сектору тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л., Тимченко О. М. Фіскальна соціологія та інституціоналізація третього сектору економіки. Фінанси України. 2022. № 3. С. 45–58.
2. Вишневський В. П., Чекіна В. Д. Податкове стимулювання цифрової благодійності в умовах розбудови інформаційного суспільства: досвід Великої Британії та можливості платформи «Дія». Економіка та прогнозування. 2024. № 2. С. 55–71.
3. Громадянське суспільство України в умовах війни 2022–2025 р. : звіт щодо комплексного соціологічного дослідження. 2025. URL: https://home.ednannia.ua/analytics/data-catalog/491
4. Десятнюк О. М., Сидор Г. В. Фіскальний інструментарій стимулювання благодійної діяльності: зарубіжні практики та вітчизняні реалії. Економічний аналіз. 2021. Т. 31, № 2. С. 143–151.
5. Єфименко Т. І. Податкове регулювання в системі забезпечення фінансової безпеки держави. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2021. 412 с.
6. Іванов Ю. Б., Тищенко В. В. Податковий моніторинг та детінізація фінансових потоків у некомерційному секторі економіки: досвід країн ЄС для України. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2023. Т. 4, № 51. С. 88–99.
7. Крисоватий А. І., Мельник В. М. Модернізація архітектоніки податкових пільг у контексті забезпечення соціальної відповідальності бізнесу та розвитку донорства. Вісник економічної науки України. 2022. № 1 (42). С. 112–121.
8. Луніна І. О., Бондарук Т. Г. Фінансова спроможність та фіскальна автономія неприбуткових організацій в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення. Економіка України. 2024. № 5. С. 31–47.
9. Опарін В. М., Кондратюк С. Я. Проблеми та перспективи імплементації податку на непов'язаний бізнес-дохід (UBIT) у вітчизняну практику регулювання неприбуткових організацій. Вчені записки ТНЕУ. 2025. № 1. С. 67–79.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n12538

11. Про внесення змін до Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій : постанова Кабінету Міністрів України від 24.12.2024 № 1514. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1514-2024-%D0%BF#Text

12. Про благодійну діяльність та благодійні організації : Закон України від 05.07.2012 № 5073-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text

13. Соколовська А. М. Напрями гармонізації податкового законодавства України із правом Європейського Союзу. Світ фінансів. 2023. Вип. 2 (75). С. 8–24.

14. Статистичний щорічник України за 2021 рік / Державна служба статистики України ; за ред. І. Є. Вернера. Київ : Август Трейд, 2022. 447 с. URL: https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny

15. Статистичний щорічник України за 2022 рік / Державна служба статистики України ; за ред. І. Є. Вернера. Київ : Август Трейд, 2023. 387 с. URL: https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny

16. Статистичний щорічник України за 2023 рік / Державна служба статистики України ; за ред. І. Є. Вернера. Київ : Август Трейд, 2024. 268 с. URL: https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny

17. Статистичний щорічник України за 2024 рік / Державна служба статистики України ; за ред. А. В. Макарчука. Київ : Август Трейд, 2025. 273 с. URL: https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny

18. Salamon L. M., Anheier H. K. Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis. Manchester : Manchester University Press, 1997. 248 p.

19. Steinberg R. The Unrelated Business Income Tax: An Economic Analysis. Journal of Public Economics. 2014. Vol. 44, no. 2. P. 211–227.

20. Weisbrod B. A. The Nonprofit Economy. Cambridge : Harvard University Press, 1988. 316 p.

21. Internal Revenue Code (IRC). Section 501(c)(3) / Legal Information Institute. 2025. URL: https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/501

22. Abgabenordnung (AO) Germany. Application of Tax Code for Non-Profit Organizations. 2024. URL: https://gesetze-im-internet.de

23. Charities Act 2011, United Kingdom / UK Public General Acts. URL: https://legislation.gov.uk

Oleksandr Bezkrovnyi
PhD in Economics, Associate Professor
Professor at the Department of Finance, Economic Research and Tourism
Poltava State Agrarian University
Poltava, Ukraine
ORCID ID: 0000-0003-1939-8090
e-mail: oleksandr.bezkrovnyi@pdau.edu.ua

Olga Doroshenko
PhD in Economics, Associate Professor
Associate Professor at the Department of Finance, Economic Research and Tourism
Poltava State Agrarian University
Poltava, Ukraine
ORCID ID: 0000-0003-1163-8635
e-mail: olga.doroshenko@pdau.edu.ua

Serhii Shabelnyk
Master's Student in Finance, Banking, Insurance and Stock Market
Poltava State Agrarian University
Poltava, Ukraine
ORCID ID: 0009-0003-4649-2645
e-mail: serhii.s.shabelnyk@pdau.edu.ua

Alina Petryk
Master's Student in Finance, Banking, Insurance and Stock Market
Poltava State Agrarian University
Poltava, Ukraine
ORCID ID: 0009-0001-2607-8469
e-mail: alina.petryk@st.pdau.edu.ua

TAXATION OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS: FOREIGN EXPERIENCE AND ARCHITECTONICS OF MODERNIZATION IN UKRAINE

Abstract. The article is devoted to the study of modern approaches to the taxation of non-profit organizations and the substantiation of directions for modernizing fiscal regulation in Ukraine, taking into account international experience. The economic nature of non-profit organizations is examined, and the role of tax preferences in supporting their activities and in the provision of socially valuable public goods is defined, provided there is proper control over the targeted use of funds. The functional and organizational structure of the Register of Non-Profit Institutions and Organizations of Ukraine is analyzed, and an original classification of its entities according to functional and organizational criteria is performed. The specifics of fiscal regulation of the non-profit sector in the USA, the UK, and Germany are investigated, which made it possible to identify the key advantages of differentiated approaches to taxation and to incentivizing the financial self-sufficiency of non-profit organizations. Key systemic drawbacks of the Ukrainian model are identified, including limited opportunities for legal self-financing, imperfections in the tax rebate mechanism, and insufficient effectiveness of tax monitoring. The expediency of transitioning from a formal tax exemption for non-profit organizations to a differentiated fiscal approach based on the nature and intended purpose of the received income is substantiated. It is proposed to tax Unrelated Business Income Tax (UBIT) at the base corporate income tax rate of 18%, while maintaining non-profit status provided that the net income is reinvested into statutory goals. This approach will contribute to expanding legitimate sources of financing without creating unjustified competitive advantages compared to commercial entities. Additionally, it is proposed to digitize the mechanism for incentivizing charitable donations by integrating it into the "Diia" state portal, following the logic of the British Gift Aid model. The implementation of the proposed measures will help increase the financial autonomy and transparency of non-profit organizations, reduce the risks of tax evasion, and align the Ukrainian fiscal regulation system with best international practices.

Keywords: non-profit organizations; taxation; fiscal regulation; tax preferences; unrelated business income; tax monitoring; tax minimization.

REFERENCES (TRANSLATED AND TRANSLITERATED)

1. Andrushchenko, V. L., & Tymchenko, O. M. (2022). Fiscal sociology and institutionalization of the third sector of the economy. *Finance of Ukraine*, (3), 45–58. [in Ukrainian]
2. Vyshnevskyi, V. P., & Chekina, V. D. (2024). Tax stimulation of digital charity in the context of information society development: The experience of the United Kingdom and the opportunities of the "Diia" platform. *Economy and Forecasting*, (2), 55–71. [in Ukrainian]
3. Ednannia. (2025). *Civil society of Ukraine in conditions of war 2022–2025: Report on a comprehensive sociological study*. https://home.ednannia.ua/analytics/data-catalog/491 [in Ukrainian]
4. Desyatnyuk, O. M., & Sydor, H. V. (2021). Fiscal instruments for stimulating charitable activities: Foreign practices and domestic realities. *Economic Analysis*, *31*(2), 143–151. [in Ukrainian]
5. Yefymenko, T. I. (2021). *Tax regulation in the system of ensuring state financial security*. Academy of Financial Management. [in Ukrainian]
6. Ivanov, Yu. B., & Tyshchenko, V. V. (2023). Tax monitoring and de-shadowing of financial flows in the non-profit sector of the economy: EU countries' experience for Ukraine. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, *4*(51), 88–99. [in Ukrainian]
7. Krysovatyi, A. I., & Melnyk, V. M. (2022). Modernization of tax benefits architectonics in the context of ensuring corporate social responsibility and developing donation. *Herald of Economic Science of Ukraine*, 42(1), 112–121. [in Ukrainian]
8. Lunina, I. O., & Bondaruk, T. H. (2024). Financial capacity and fiscal autonomy of non-profit organizations under martial law and post-war recovery. *Economy of Ukraine*, (5), 31–47. [in Ukrainian]
9. Oparin, V. M., & Kondratiuk, S. Ya. (2025). Problems and prospects of implementing the Unrelated Business Income Tax (UBIT) in domestic practice of non-profit organizations regulation. *Scientific Papers of TNEU*, (1), 67–79. [in Ukrainian]
10. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Law No. 2755-VI). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n12538 [in Ukrainian]
11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2024). *On amendments to the Procedure for maintaining the Register of Non-Profit Institutions and Organizations* (Resolution No. 1514). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1514-2024-%D0%BF#Text [in Ukrainian]
12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2012). *On charity and charitable organizations* (Law No. 5073-VI). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text [in Ukrainian]
13. Sokolovska, A. M. (2023). Directions of harmonization of tax legislation of Ukraine with European Union law. *World of Finance*, 75(2), 8–24. [in Ukrainian]
14. State Statistics Service of Ukraine. (2022). *Statistical yearbook of Ukraine for 2021* (I. Ye. Verner, Ed.). Avhust Trade. https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny [in Ukrainian]
15. State Statistics Service of Ukraine. (2023). *Statistical yearbook of Ukraine for 2022* (I. Ye. Verner, Ed.). Avhust Trade. https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny [in Ukrainian]
16. State Statistics Service of Ukraine. (2024). *Statistical yearbook of Ukraine for 2023* (I. Ye. Verner, Ed.). Avhust Trade. https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny [in Ukrainian]
17. State Statistics Service of Ukraine. (2025). *Statistical yearbook of Ukraine for 2024* (A. V. Makarchuk, Ed.). Avhust Trade. https://stat.gov.ua/uk/publications/statystychnyy-shchorichnyk-ukrayiny [in Ukrainian]
18. Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997). *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. Manchester University Press.
19. Steinberg, R. (2014). The Unrelated Business Income Tax: An economic analysis. *Journal of Public Economics*, *44*(2), 211–227.
20. Weisbrod, B. A. (1988). *The nonprofit economy*. Harvard University Press.
21. Legal Information Institute. (2025). *Internal Revenue Code (IRC): Section 501(c)(3)*. Cornell Law School. https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/501
22. Federal Ministry of Justice of Germany. (2024). *Fiscal Code of Germany (Abgabenordnung – AO): Application of tax code for non-profit organizations*. https://gesetze-im-internet.de
23. United Kingdom Parliament. (2011). *Charities Act 2011* (c. 25). UK Public General Acts. https://legislation.gov.uk

Стаття надійшла до редакції 25.09.26
Рецензовано 20.10.26
Опубліковано 27.10.2026 р.

(cc) BY-NC-SA
This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License.