



**ПАНТЕЛЕЙМОНЕНКО**  
**Андрій Олексійович,**  
доктор екон. наук, доцент,  
професор кафедри економічної теорії  
і прикладної економіки  
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський  
університет економіки і торгівлі»  
(м. Полтава)

**ПИТАННЯ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ  
У ПРАЦЯХ ВІТЧИЗНЯНИХ УЧЕНИХ-ЕКОНОМІСТІВ  
КІНЦЯ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХІ СТ.**

*Розглянуто генезис та розвиток концептуальних основ пільгового оподаткування кооперативних організацій, відображених у працях вітчизняних учених-економістів кінця ХІХ – початку ХХІ ст. Підкреслено, що їх ґрунтовне вивчення і роз'яснення серед широкого загалу та представників відповідних державних інституцій дозволить вирішити питання щодо пільгового оподаткування кооперативів.*

*Рассмотрено генезис и развитие концептуальных основ льготного налогообложения кооперативных организаций, отобразенных в работах отечественных ученых-экономистов конца ХІХ – начала ХХІ в. Подчеркнуто, что их фундаментальное изучение и объяснение среди широкого круга и представителей соответствующих государственных институций позволит решить вопрос о льготного налогообложения кооперативов.*

*The genesis and development of cooperative organizations' preferential taxation conceptual basics, reflected in the articles of native economists in the late ХІХth – early ХХІst century are examined. The opportunity to solve the issue of cooperatives' preferential taxation, within their thorough study and clear explanation to the general public and corresponding state institutions' authorities is emphasized.*

Широковідомо, що податкові надходження в Україні є основою формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів (від місцевих до загальнодержавного). Та не менш відомо й те, що існуюча система оподаткування у значній мірі стримує розвиток фінансового потенціалу дрібних суб'єктів господарювання та пересічних громадян як безпосередньо, так і через включення значної частини вітчизняних кооперативних організацій

(форми економічної самопомоги) до категорії платників податку на прибуток. Так, якщо вітчизняні кредитні спілки з 2002 р., а садові і гаражні кооперативи (товариства) з 1 липня 2012 р. входять до реєстру неприбуткових організацій, то сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, споживчі товариства та спілки, навіть при наданні послуг виключно членам, практично позбавлені можливості отримати названу пільгу. Такий стан справ обумовлює велике науково-практичне значення ґрунтового дослідження і роз'яснення неприбуткової природи кооперативних організацій. При цьому слід зазначити, що названа проблема не втрачає своєї актуальності з періоду зародження і становлення вітчизняного кооперативного руху, тобто з другої половини ХІХ століття.

Видатні вітчизняні учені-економісти минулого, такі як М. Туган-Барановський, О. Чайнов, В. Пекарський, А. Меркулов, М. Хейсин та інші, у свій час доклали значних зусиль щодо формування у суспільстві розуміння неприбуткової природи кооперативних організацій, що сприяло їх пільговому оподаткуванню [10-14]. З огляду на невирішеність названої проблеми в сучасній Україні, дослідження сутності унікальної природи кооперативів тривають і нині. Передусім слід згадати праці відомих сучасних учених-економістів В. Гончаренка і В. Зіновчука, а також молодих вчених І.Абрамової А. Зеліско В. Ткачука [1-5, 9]. Проблема надання справжнім кооперативним організаціям неприбуткового статусу для отримання ними важливої податкової пільги вирішується названими вченими шляхом з'ясування сутності та роз'яснення серед широкого загалу і на рівні державних інституцій сутності неприбуткової природи кооперативних організацій. При цьому слід зауважити, що питання пільгового оподаткування має широкі перспективи щодо ґрунтовних досліджень вітчизняними науковцями-кооператорами.

Метою статті є відображення генезису та розвитку концептуальних основ пільгового оподаткування кооперативних організацій, характерних для праць вітчизняних учених-економістів кінця ХІХ – початку ХХІ ст., що дозволить обґрунтувати доцільність їх пільгового оподаткування, зокрема

надання неприбуткового статусу. Основним для даного дослідження є метод ретроспективного аналізу інформації, необхідної для реалізації мети дослідження.

Переходячи до реалізації визначеної мети передусім слід зауважити, що поживалення на території України кооперативного руху наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. супроводжувалося, як і сьогодні, активізацією спеціальних досліджень і появою значної кількості публікацій на кооперативну тематику. Це відображало прагнення передових економістів надати поширенню кооперативів масового характеру. Прибічники кооперативних ідей вдавалися до обґрунтування основних цілей, переваг, принципів, а також особливостей кооперативів. Так, на сторінках відомого у Російській імперії кооперативного видання «Вестник кооперации» економіст Е. Левін писав: «На наш погляд, цей шлях – шлях дослідження цілей кооперативу – чи не єдиний шлях, на якому не випита вся чаша» [7, с. 77]. І це у першу чергу стосувалося неприбуткової природи кооперативів, що обумовлювало надання їм щонайменше податкових пільг, а у ідеальному випадку – неприбуткового статусу.

У названий період кооперативні видання всебічно висвітлювали цю актуальну проблему, розширюючи коло прихильників і опонентів теорії неприбутковості кооперативів. При цьому і ті, й інші часто впадали у крайнощі. Наприклад, один із найавторитетніших на той час кооператорів, В. Тотоміанц, обґрунтовуючи сутність кооперативної неприбутковості застосовував термін «антиприбутковий характер кооперативу» [14, с. 82]. Для зняття «напруги» при з'ясуванні сутності цього питання М. Туган-Барановський обґрунтував доцільність використання замість некоректного терміна «прибуток кооперативу» більш відповідних – «дохід», «зиск» або «лишок» [10, с. 230].

Розглядаючи неприбуткову природу кооперативу, економісти брали до уваги той факт, що його ефективність, на відміну від ефективності комерційного підприємства, полягає не в отриманні максимального прибутку, а у наданні членам найбільш ефективних послуг. Тому ще на початку ХХ ст.

відомий економіст-кооператор М. Хейсин підкреслював, що капіталістичні господарства прагнуть до отримання якомога більшого прибутку, а «кооперативні – до досягнення членами інших переваг» [7, с. 82]. У своїй фундаментальній праці «Социальные основы кооперации» (1916 р.) М. Туган-Барановський з цього приводу зазначав, що мета кооперативу – не найбільший прибуток, а «найвищий ступінь добробуту членів...», що забезпечується певними економічними перевагами (вигодами) від послуг кооперативу [10, с. 83, 87]. Саме на перевагах кооперативних послуг робили акцент і інші відомі представники кооперативної думки. Зокрема М. Хейсин, характеризуючи кооператив, зазначав, що він «ставить за мету надати своїм членам певні переваги, яких би вони не мали, коли б діяли поодиночки» [11, с. 9]. Ф. Тотоміанц основною метою кооперативу визначав сприяння господарствам-членам за рахунок надання їм необхідних послуг [14, с. 23].

О. Чаянов з цього приводу справедливо зазначав, що сільськогосподарський кооператив «не більше як частина господарства його членів» [13, с. 37]. При цьому кошти, що надходять від членів, спрямовуються на організацію ефективної діяльності «частини їхнього господарства», тобто на функціонування кооперативу, і тому не можуть вважатися прибутком. Те саме можна сказати і про кошти на формування резервного капіталу, збільшення розміру якого є запорукою стабільності кооперативу.

Активна позиція вчених економістів кінця XIX – початку XX ст. щодо обстоювання економічних інтересів кооперативних організацій, передусім щодо їх пільгового оподаткування мала позитивні наслідки. Підтвердженням може бути хоча б той факт, що у 1908 р. у ході Першого Всеросійського з'їзду представників кооперативних закладів обговорення питання державної податкової політики кооперативів не увійшло до кола основних. Те саме можна сказати і про наступні десять років.

Ознайомлення з працями відомих вітчизняних кооператорів опублікованих у період НЕПу і пізніше (аж до 1980-х рр.) дає підстави стверджувати, що тема оподаткування кооперативних організацій у

радянський період, цілком очевидно, була «небажаною». Незважаючи на часті зміни державної політики радянської держави щодо кооперативів, вчені-економісти обходили цю тему у своїх публікаціях. Навіть О. Чаянов у період «кооперативного буму» 1920-х рр. дуже «коректно» висвітлював сутність неприбуткової природи кооперативних організацій [12].

Відродження справжнього кооперативного руху у незалежній Україні повернуло темі оподаткування кооперативів колишню актуальність. Дослідження кооперативної неприбутковості сьогодні набули особливого значення через непослідовність державної податкової політики щодо кооперативних організацій. Ця обставина обумовлює звернення науковців до «неприбуткової кооперативної тематики» з метою обґрунтування необхідності надання кооперативам офіційного статусу неприбуткових організацій, що зумовлює їх пільгове оподаткування.

Не зважаючи на те, що названа тема має понад столітню історію, концептуальні підходи до трактування неприбуткової природи кооперативних організацій у працях сучасних економістів базуються на основі вчень вищеназваних вчених-кооператорів дорадянського періоду. Зберігаючи цілковиту об'єктивність щодо характеристики особливостей кооперативів, як суб'єктів господарювання, українські вчені (частина з яких мають значний практичний досвід) розкривають сутність неприбуткової природи кооперативних економічних організацій. Вони, зокрема підкреслюють, що наявність доходу, що надходить до кооперативу у формі членських внесків для фінансування необхідних послуг, не зумовлює появу прибутку, так, як члени-власники отримують послуги на рівні собівартості.

Важко не погодитись з аргументами відомого сучасного вченого і практика у галузі кооперативно руху В. Гончаренка, який акцентує на тому, що поняття «неприбуткова природа кооперативу» традиційно межує з термінологічною плутаниною пов'язаною, зі змішуванням сутності понять «дохід» і «прибуток». Він цілком справедливо зазначає: «Дохід – це кошти, які отримує організація від своєї діяльності, а прибуток – перевищення суми

доходів організації над її витратами. Таким чином, джерелом покриття витрат будь-якої організації є не прибуток, а дохід. Організація, що отримує дохід, може не мати прибутку...» [6, с. 105]. При цьому він звертає увагу на те, що кооператив є економічною організацією, тому цілком закономірно має і доходи, і витрати. Але для забезпечення його ефективної діяльності цілком достатньо, щоб розмір доходів міг покрити розмір витрат на організацію послуг, необхідних членам кооперативу. В. Гончаренко з цього приводу дає таке уточнення: «Кооператив отримує кошти від своїх членів, які є його власниками. Чи можна вважати прибутком кошти, отримані від власників? Однозначно – ні» [2, с. 83].

З'ясовуючи сутність неприбуткової природи кооперативних організацій, сучасні дослідники також порушують питання про надання послуг особам, які не є членами кооперативів. Саме цей бік діяльності кооперативів є одним із аргументів проти визнання їхньої неприбутковості. Тому вони зазначають, що надання послуг нечленам кооперативу не свідчить про його переродження як неприбуткової організації. Цікавим у даному сенсі є погляд відомого сучасного вченого і практика В. Зіновчука. Він з цього приводу зазначає: «Якщо, наприклад, будь-який благодійний фонд проводить відповідну своєму призначенню акцію (концерт, продаж літератури або лотерею), то різниця між виручкою і витратами з суто економічного погляду, може бути визнана прибутком, хоча це не є підставою називати такий фонд прибутковою організацією. Лише кінцева мета організації, врешті, визначає, чи є ця організація орієнтованою на отримання прибутку, або вона має зовсім інші наміри...» [5, с. 256]. У своїх працях В. Зіновчук, В. Гончаренко та інші сучасні вчені-кооператори вказують на те, що роботу з нечленами вони застосовують у своїй практиці для ефективного використання («роботи») нерозміщених коштів (у кредитних кооперативах), матеріально-технічної бази (у сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах), формування більшого «колективного» попиту при здійсненні оптових закупівель (у класичних споживчих та закупівельних сільськогосподарських кооперативах)

[1–5, 9]. При цьому, ніхто з вітчизняних вчених-економістів не заперечує традиційний підхід щодо оподаткування фінансових надходжень від роботи з нечленами кооперативу (у багатьох країнах законодавство передбачає їх обслуговування, якщо воно не перевищує 20 % від загального обсягу наданих послуг). Проте, всі вони вказують на те, що робота з членами повинна розглядатися державою як підстава для пільгового оподаткування кооперативної організації (незалежно від виду і спектру послуг) і внесення її до відповідного реєстру.

Підводячи підсумок сказаному вище, зауважимо, що правильне розуміння неприбуткової природи в суспільстві і визнання неприбуткового статусу кооперативних організацій з боку держави є важливим чинником розвитку вітчизняного кооперативного руху, а відтак, і вирішення важливих загальнодержавних соціально-економічних проблем. Цьому сприяє вивчення праць вітчизняних учених-економістів кінця XIX – початку XXI ст.

## Список використаної літератури

1. *Абрамова І. В.* Неприбуткова природа сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу / І. В. Абрамова // *Наука й економіка*. – 2008. – № 1. – С. 189–192.
2. *Гончаренко В. В.* Кредитна кооперація. Форми економічної самопомоги сільського і міського населення у світі та в Україні (теорія, методологія, практика) / В. В. Гончаренко. – К. : Глобус, 1998. – 256 с.
3. *Гончаренко В. В.* Неприбуткова природа кооперативних форм господарювання / В. В. Гончаренко // *Регіональні перспективи*. – 1999. – № 4. – С. 7–10.
4. *Зеліско А. В.* Споживчі товариства як вид невідприємницьких товариств / А. В. Зеліско // *Університетські наукові записки*. – 2005. – № 4 (16). – С. 132–136.
5. *Зіновчук В. В.* Організаційні основи сільськогосподарського кооперативу / В. В. Зіновчук. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Логос, 2001. – 380 с.
6. *Кредитні спілки в Україні : основні засади діяльності : навч. посіб. : в 2 кн. / ред. А. Я. Оленчик*. – К. : УІРФР, 2005. – Кн. 1. – 652 с.
7. *Левин Э.* Что такое кооперация (критический очерк) / Э. Левин // *Вестник кооперации*. – 1914. – Кн. 6–7. – С. 63–92.
8. *Праці науково-дослідної катедри кооперації при Київському кооперативному інституті ім. Чубаря*. – К. : Вид. катедри, 1927. – Кн. 1. – 220 с.
9. *Ткачук В. Ю.* Неприбуткова кооперативна природа кредитних спілок [Електронний ресурс] / В. Ю. Ткачук. – Режим доступу: [www.ecoportal-confer.com.ua/full\\_article/660/](http://www.ecoportal-confer.com.ua/full_article/660/) – Заголовок з екрану.
10. *Туган-Барановский М. И.* Социальные основы кооперации / М. И. Туган-Барановский ; [предисл., коммент. : Л. А. Булочникова, Г. Н. Сорвина, Т. П. Субботина]. – М. : Экономика, 1989. – 496 с.
11. *Хейсин М. Л.* Потребкооперация в Великобритании / М. Л. Хейсин. – Пг. : Мысль, 1917. – 140 с.
12. *Чаянов А. В.* Краткий курс кооперации / А. В. Чаянов. – Репринт, воспроизв. изд. 1925 г. – М. : Кн. палата, 1989. – 79 с.
13. *Чаянов А. В.* Основные идеи и формы организации сельскохозяйственной кооперации / А. В. Чаянов. – М. : Наука, 1991. – 456 с.
14. *Totomianz V.* Internationales Handwörterbuch des Genossenschaftswesens / V. Totomianz. – Berlin, 1928. – 230 p.