

Борзенкова О. Д.,

в. о. декана обліково-економічного факультету
Одеського інституту фінансів
Українського державного університету
фінансів та міжнародної торгівлі

РОЗВИТОК ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ: ЗАРУБІЖНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

Викладено у систематизованому вигляді результати аналізу еволюції оподаткування юридичних осіб. Виокремлено основні тенденції його розвитку, характерні для країн Заходу та України.

Ключові слова: прибуток, дохід, податок на прибуток, податок на дохід, прибуткове оподаткування.

Сучасна фінансова наука приділяє багато уваги дослідженню функціонування податків. Це зумовлює необхідність установлення характерних закономірностей, знання про які допоможе розв'язати наявні проблеми, а отже, підштовхує багатьох авторів-дослідників звернутися до ретроспективного аналізу податків та оподаткування. У цій роботі також пропонуються відповідні матеріали стосовно прибуткового оподаткування юридичних осіб.

Історії оподаткування (зокрема прибуткового, у тому числі юридичних осіб) присвячено багато праць сучасних вітчизняних науковців, серед них – В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник, П. В. Мельник, А. М. Соколовська, Ф. О. Ярошенко та ін. Зазначені автори досить ґрунтовно розглядали історичні аспекти оподаткування.

Проте аналіз публікацій свідчить, що питання еволюції прибуткового оподаткування юридичних осіб недостатньо узагальнені. Саме висвітленню такого аспекту присвячується ця стаття.

Є кілька версій походження податку на прибуток підприємств. За однією з них він є продукт розвитку особистого прибуткового оподаткування, за другою – виник унаслідок еволюції промислового податку, за третьою – був створений на основі поєднання надбань теорії і практики справляння прибуткового податку з населення, промислового податку та податку на доходи від грошового капіталу. Найімовірнішою нам видається третя гіпотеза, оскільки цей податок став одним з основних для підприємств, замінивши промисловий та водночас увібравши головні риси податків на доходи (прибуткових податків), що існували раніше.

Систематизуючи основні віхи розвитку практики оподаткування, українські автори згадують у своїх працях про низку подій фіскальної історії, серед яких теми нашого дослідження стосуються такі: 1898 р. – реформування імператором Миколою II російського промислового податку та передбачення у його складі механізму справляння на користь держави частини прибутку підприємств; 1907 р. – запровадження у Німеччині різних підходів до оподаткування трудових доходів та інвестиційних доходів; 1909 р. –

введення Сполученими Штатами Америки податку на доходи корпорацій; 1916 р. — прийняття у Росії закону про тимчасовий податок на приріст прибутків підприємств (запроваджувався з 1 січня 1917 р.)¹.

Ретроспективний аналіз також доводить, що переліченим крокам передувала низка подій і рішень урядів різних держав, які стосувалися формування механізмів оподаткування підприємств за зовнішніми ознаками діяльності, оподаткування доходів фізичних осіб та процентних доходів на капітал²: 1775 р. — введення російською імператрицею Катериною II гільдійського збору, що становив одну з уніфікованих форм промислових податків; 1791 р. — запровадження у Франції патентного промислового податку; 1799 р. — одна зі спроб запровадження в Англії прибуткового податку з громадян, що існував до 1802 р.; 1803 р. — проектування в Англії шедулярного прибуткового податку з фізичних осіб; 1805 р. — друга спроба запровадження в Англії прибуткового податку з фізичних осіб, що був скасований у 1816 р.; 1812 р. — проектування прибуткового податку з фізичних осіб у США (проект не було впроваджено на практиці); 1812 р. — введення в Російській імперії надзвичайного податку на доходи поміщиків від їхніх земель (у зв'язку з війною з Наполеоном), що існував до 1820 р.; 1820 р. — запровадження у Пруссії глобального прибуткового податку з фізичних осіб; 1842 р. — введення у Великобританії прибуткового податку з фізичних осіб із шедулярною формою справляння; 1861 р. — друга спроба запровадження у США прибуткового податку з фізичних осіб (також невдала); 1862 р. — введення у США надзвичайного прибуткового податку з фізичних осіб (у зв'язку з подіями громадянської війни), що був скасований у 1872 р. шляхом визнання таким, що порушує конституційні права громадян; 1872 р. — у Франції починається справляння податку на грошовий (рухомий) капітал; 1885 р. — у Російській імперії запроваджено податок на грошовий капітал (закон від 20 травня — у рамках реформ М. Х. Бунге та у зв'язку зі скасуванням подушного податку); 1887 р. — в Японії запроваджено прибутковий податок з підданців; 1891 р. — введення у Пруссії прибуткового податку з глобальною системою справляння (з використанням деклараційного спо-

¹ Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. — 242 с.; Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) : монографія / [під заг. ред. В. Л. Андрущенко, В. М. Мельника]. — Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. — 210 с.; Податкові системи зарубіжних країн / [за заг. ред. М. Я. Азарова]. — К. : Комп'ютер-прес, 2004. — 240 с.

² Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. — 242 с.; Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) : монографія / [під заг. ред. В. Л. Андрущенко, В. М. Мельника]. — Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. — 210 с.; Податкові системи зарубіжних країн / [за заг. ред. М. Я. Азарова]. — К. : Комп'ютер-прес, 2004. — 240 с.; *Яроцкий В.* Налог на доход с денежного (ссудного) капитала / *В. Яроцкий* // Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. Т. ХХА. — СПб. : Тип. И. А. Ефрона, 1897.

собу), який водночас поширювався і на фізичних осіб, і на власників грошових капіталів, і на підприємства; 1892 р. — запровадження прибуткового податку з фізичних осіб у Норвегії; 1894 р. — запровадження прибуткового податку з фізичних осіб у США, що знову був скасований рішенням Верховного суду в 1895 р.

За складовими та основним змістом ці рішення справді створювали об'єктивні можливості та організаційні передумови для переходу до справляння коштів у бюджет держави на основі визначення дохідності бізнес-структур. Хоча слід констатувати: окремі історичні епізоди все ж виходять за рамки тенденції, згідно з якою прийнято вважати, що податок на прибуток підприємств виникав на основі функціонування промислового податку, прибуткового податку з фізичних осіб та податку на доходи від грошового капіталу. Так, у Сполучених Штатах Америки кінцеве запровадження федерального прибуткового податку з фізичних осіб відбулося пізніше введення податку на доходи корпорацій — у 1913 р.³ У Російській імперії рішення про податок на приріст прибутків підприємств датується 13 травня 1916 р., а про прибутковий податок з громадян — 12 червня 1917 р.⁴

З викладеного випливає, що у звичному для сучасників розумінні податок на прибуток підприємств (корпорацій) сформувався на початку минулого століття, а отже, є підстави відносити його до досить “молодих” податків. Однак переважна більшість держав запровадила його під час Другої світової війни. По-перше, наймасштабніші в історії воєнні дії справді вимагали небачених обсягів бюджетних витрат мілітаристського спрямування, що зумовлювало необхідність запровадження додаткових (до наявних) механізмів справляння. По-друге, давно назріла необхідність введення цього податку з метою налагодження справедливості в оподаткуванні та охоплення фіском усіх видів доходів, а війна стала чинником, який справляв на маси платників консолідує дію та виключав необхідність додаткових пояснень і обґрунтувань з боку уряду.

Але у більш ранні періоди фіскальної історії оподаткування підприємств починалося з введення промислового податку. Більшість фінансистів називає його прообразом податку на прибуток. Точних дат його запровадження в історичних джерелах віднайти не вдається, однак відомо, що у XVII ст. він фігурував у складі податкової системи Англії. Спочатку він стосувався платників — громадян, які належали до певних професій, а потім промислом стали вважати такі види діяльності, що вимагали вкладень капіталу та породжували прибутки від використання цього капіталу.

Зокрема, російський гільдійський збір передбачав поділ купців на три гільдії. Особи, що володіли капіталом від 500 до 1000 руб. включалися до

³ Податкові системи зарубіжних країн / [за заг. ред. М. Я. Азарова]. — К. : Комп'ютерпрес, 2004. — С. 231.

⁴ Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. — 242 с.

третьої гільдії, від 1000 до 10 000 руб. – до другої, понад 10 000 руб. – до першої гільдії. Збір справлявся в розмірі 1 % задекларованого капіталу. Належність до певної гільдії надавала певні привілеї та гарантувала державні замовлення (на постачання товарів царському двору). Це зумовлювало деяку зацікавленість платників у правдивому заявленні статків. Тому з метою нарощування надходжень спершу ставка податку не змінювалася, а підвищувалися граничні суми капіталу. Так, через 10 років після запровадження цього податку (у 1785 р.) Катерина II переглянула їх таким чином: I гільдія – від 10 до 50 тис. руб.; II – від 5 до 10 тис. руб., III – від 1 до 5 тис. руб. Передбачалося, що податок сплачується з отриманого від капіталу підприємницького (купецького) прибутку. Однак його співвідношення з цим прибутком жодним чином не аналізувалося, офіційно не передбачалося та навіть прямо не пов'язувалося. “Співвідношення між дохідністю підприємства та ступенем оподаткування не існувало взагалі”⁵.

У подальшому – на початку XIX ст., за царювання Олександра I (в рамках реформ М. Сперанського), – ставки цього податку було диференційовано та підвищено: 2,5 % для III гільдії і 4,75 % для I і II гільдій. З 1824 р. з метою спрощення адміністрування гільдійського збору запроваджуються тверді його оклади для кожної гільдії незалежно від суми заявленого капіталу, які вносилися до казни шляхом викупу патенту.

У 60-х роках XIX ст., за Олександра II, гільдійський збір доповнюється білетним збором за лавки та промислові точки. Його розмір поставили в залежність від виду промислу, класу місцевості та обсягів оборотів. Останнє означало вже певну прив'язку до дохідності підприємницької діяльності, але її слабкість полягала в тому, що обороти визначалися приблизно, на основі врахування кількості закладів. Паралельно зменшується кількість купецьких гільдій (з трьох до двох), що відповідало встановленим раніше двом рівням ставок гільдійського збору.

Наприкінці XIX ст., як згадувалося, в Російській імперії запроваджується промисловий податок з підприємств у розмірі 3 % прибутку, який потім підвищується до 5 %, а пізніше запроваджується прогресивна шкала ставок від 3 до 10 % прибутку (збори залежно від капіталу та кількості закладів збереглися, було переглянуто їхній рівень та порядок справляння; наприклад, було зменшено ставку збору з капіталу до 0,15 %). Це стало своєрідним перехідним елементом для запровадження податку на прибуток підприємств. Наступним кроком був уже згаданий податок на приріст прибутків. Однак логіку фіскальних подій перервав державний переворот 1917 р.

Французький варіант промислового податку передбачав урахування зовнішніх ознак промислів, таких як рід і вид заняття, кількість населення у пункті розташування підприємства, чисельність робітників та кількість машин, від яких залежать обсяги виробництва, площі виробничих приміщень та житла власника. Було встановлено тверді та пропорційні ставки.

⁵ Промысловый налог // Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. Т. XXV. – СПб. : Тип. И. А. Ефрона, 1897.

Тверді включали фіксовані ставки та варійовані залежно від обсягів виробництва. Пропорційний податок визначався залежно від орендної плати за приміщення (включно з житлом власника). Ті, хто його сплачував, не сплачували твердий податок. Фіксовані ставки податку встановлювалися залежно від виду, класу та розряду промислу. Так, усі промисли було поділено на чотири табелі, кожен з яких містив класи за видами діяльності, а ті, у свою чергу, передбачали поділ підприємств на розряди залежно від кількості населення у конкретній місцевості. Загалом французька система промислового оподаткування наприкінці XIX ст. характеризувалася сучасниками як “надто складна та незадовільна, прагнучи до оподаткування за зовнішніми ознаками, вона не досягає оподаткування дійсного доходу... Усе оподаткування провадиться без участі в ньому платників, які не зобов’язані показувати своїх доходів, а тому справа зводиться до зовнішньої оцінки підприємств чи підведення їх під певні тарифи органами адміністрації”⁶.

Пруський промисловий податок також починався з поділу промислів за видами на класи, за якими провадилося справляння. Але до кінця XIX ст. (закон від 24.06.1891, введений у дію з 1893 р.), на відміну від французького, він еволюціонував до врахування обсягів капіталу і прибутку підприємства. Так, до першого класу зараховувалися підприємства із сукупним капіталом понад 1 млн марок та річними прибутками понад 60 тис. марок; до четвертого класу – з капіталом від 3 до 30 тис. марок та річними прибутками від 1,5 до 4 тис. марок. Для оподаткування першого класу використовувалася прогресивна система ставок (524 марки за обсягів прибутку від 50 до 54,8 тис. марок зі збільшенням на 48 марок на кожних наступних 4 800 марок прибутку). Для II–IV класів за середніми окладами визначалася сума податку для спілки платників конкретної місцевості, яка потім розкладалася податковим комітетом за участю членів спілки та чиновників урядової адміністрації з урахуванням верхньої і нижньої допустимих меж податку. Так, для II класу нижня межа становила 156 марок, верхня – 480, середній оклад – 300 марок; для III класу: нижня межа – 32 марки, верхня – 192, середній оклад – 80 марок; для IV класу: нижня межа – 4 марки, верхня – 36, середній оклад – 16 марок. Отже, Пруссія також продемонструвала приклад розвитку оподаткування підприємств від справляння за зовнішніми ознаками промислів до врахування рівня їх дохідності, створивши передумови для запровадження податку на прибуток.

Ще одним паростком прибуткового оподаткування юридичних осіб вважається податок на грошовий капітал, що фактично справлявся залежно від доходу на грошовий капітал. Сучасний податок на прибуток фактично містить його як один зі своїх внутрішніх механізмів.

Історії відомі ранні приклади оподаткування грошових капіталів у складі інших податків (майнові податки німецьких держав, французька *taille*). Однак це були переважно персональні податки. З XVIII та протягом XIX ст.

⁶ Промысловый налог // Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. Т. XXV. – СПб. : Тип. И. А. Ефрона, 1897.

розвиток капіталізму приводить до посилення ролі позикового капіталу та масового утворення спеціалізованих фінансово-кредитних установ. Паралельно в державному секторі відбувався процес збільшення дефіциту бюджету. У зв'язку з цим не міг бути не помічений фіском один зі зростаючих секторів економічної діяльності. Крім того, спроби держав акумулювати доходи шляхом запозичень спричинили зростання державного боргу. Використання податку на проценти давало можливість відносно зменшити борговий тягар, оскільки частину сплачуваного кредиторам держава могла собі повернути.

Проте цей податок із зародження мав чітку прив'язку до однієї з форм доходу, чим фактично демонстрував можливості розвитку прибуткового оподаткування. У XIX ст. було дві основних системи його справляння: утримання позичальником при сплаті процентів кредитору або сплата самим власником позикового капіталу після отримання процентного доходу від позичальника. Друга система використовувалася в Англії та Пруссії. На кінець XIX ст. одні країни використовували прогресивну шкалу ставок цього податку (Пруссія – від 1 до 4 %; Італія – від 1 до 12; Австрія – до 20 %), інші – встановили пропорційну систему (Франція справляла 3 %, Росія – 5 %). При цьому Франція не оподатковувала проценти за державними запозиченнями, що вважалося невинуватим рішенням.

Поява прибуткового податку з фізичних осіб є третім чинником формування системи оподаткування прибутку підприємств. У сфері бізнесу стала широко практикуватися схема ухилення від персонального прибуткового податку з використанням організаційно-правових форм підприємства. Власники підприємств могли досить легко трансформувати особисті доходи у доходи бізнес-структури, що їм належала. Разом із тим практика справляння податку з фізичних осіб доводила можливості охоплення прибутковим оподаткуванням і юридичних осіб, що давало змогу задовольнити інтереси фіску та повніше втілювати на практиці ідеї справедливості.

Отже, в Європі прибуткове оподаткування юридичних осіб як окрема форма виникає після Першої світової війни внаслідок тенденцій розвитку трьох охарактеризованих податків. Як зазначалося, раніше – у 1909 р. – податок на доходи корпорацій запровадили Сполучені Штати Америки, але вони на той час ще не мали досвіду регулярного справляння прибуткового податку з фізичних осіб.

На початку 20-х років XX ст. Німеччина запровадила самостійний податок з корпорацій, використавши прогресивну шкалу ставок від 10 до 60 %⁷. Високий рівень ставок був зумовлений небувалим дефіцитом бюджету (програвши війну, країна стикнулася з проблемою сплати репарацій). З метою визначення оподатковуваного прибутку було розроблено новітню систему обліку доходів і витрат платників, яку пізніше перейняли інші європейські країни. Вона стала продуктом німецької камералістичної школи фінансів.

⁷ Гензель П. П. Прямые налоги: очерк теории и практики / П. П. Гензель. – Л. : Фин. изд-во НКФ СССР, 1927. – С. 55.

Практично в той самий час запровадила корпоративний податок і Франція. Однак, не маючи камералістичних напрацювань, ця держава зазнала труднощів обліково-розрахункового характеру. Відсутність унормованої системи обліку зумовлювала неможливість забезпечення ефективного податкового контролю. Отже, ухилення від сплати податку за таких умов були б поширеним явищем. З огляду на такі обставини, французька модель прибуткового оподаткування юридичних осіб передбачала використання норм чистого доходу, які застосовувалися до обсягів обороту платника. Її недолік полягав у шаблонізації розрахунку суми податку без урахування індивідуальних особливостей формування доходів і витрат окремих підприємств, що призводило до нерівномірного розподілу між платниками податкового тягаря, спричиненого корпоративним податком. Тому в 1927 р. Франція реформує характеризований фіскальний механізм, розробивши методику обліку та розрахунку оподатковуваного прибутку (використовуючи досвід Німеччини) та перейшовши до справляння податку, зважаючи на дійсний чистий дохід. Система ставок була комбінованою: прибутки до 50 тис. франків оподатковувалися за твердими ставками, рівень яких зростає з підвищенням суми прибутку (22,5 франка – до 800 франків прибутку; 45 франків – від 801 до 1 500 франків прибутку і т. д.); до прибутків понад 50 тис. франків застосовувалася процентна ставка у 15 %⁸.

На інші країни Європи, як зазначалося, цей податок поширювався у 40-х роках ХХ ст. При цьому Великобританія запровадила виокремлений прибутковий податок з компаній лише в 1956 р.⁹

Судячи навіть з наведених назв податків, країни Заходу запровадили з самого початку прибуткове оподаткування юридичних осіб лише корпоративного типу.

Розвиток практики прибуткового оподаткування підприємств у Європі у другій половині ХХ ст. характеризувався низкою специфічних рис, серед яких А. М. Соколовська вирізняє такі: наближення ставок корпоративного податку та податку на доходи фізичних осіб; зарахування податку на дивіденди (що є елементом корпоративного податку), утриманого біля джерела виплати доходу фізичній особі, при сплаті податку з доходів фізичних осіб; обмеження пільгового поля; скорочення різниці ставок оподаткування розподілюваного та нерозподілюваного прибутку¹⁰. Все це, на думку згаданого автора, свідчить про наявність тенденції нейтралізації економічних ефектів корпоративного податку. Мета полягає в забезпеченні певної нейтральності податку “щодо вибору правових форм організації бізнесу, наприклад, між партнерством, яке в більшості країн не сплачує корпоративний податок,

⁸ Гензель П. П. Прямые налоги: очерк теории и практики / П. П. Гензель. – Л. : Фин. изд-во НКФ СССР, 1927. – С. 60.

⁹ Данілов О. Д. Оподаткування прибутку підприємств та відрахування до цільових фондів : навч. посіб. / О. Д. Данілов, А. М. Жеребних. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – С. 8.

¹⁰ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 127.

і акціонерним товариством; щодо пропорцій розподілу прибутку; щодо методів фінансування інвестицій”¹¹.

Деякі інші підходи (зокрема, щодо визначення платників податку) використано в Україні та сусідніх пострадянських державах. Тут податок на прибуток поширюється на всі підприємства незалежно від їх організаційно-правової форми. В Україні його 20-річна еволюція характеризується такими подіями та рішеннями.

Після проголошення незалежності до кінця 1991 р. в Україні використовувалося податкове законодавство колишнього СРСР. Відповідно до нього підприємства, об'єднання та організації сплачували податок на їхні прибутки. Варто підкреслити, що це був новий фіскальний механізм, прийнятий лише у 1990 р. До цього використовувався нормативний розподіл прибутку державою, за яким здійснювалися відрахування до бюджету. Лише кооперативи сплачували податок на прибуток, розроблений після початку “перебудови”, проголошеної 1985 р. на квітневому пленумі Центрального Комітету КПРС, та колгоспи і профсоюзні організації – податок на доходи (останній мав тривалу історію).

Об'єктом оподаткування у 1991 р. був балансовий прибуток, що визначався як сума кількох складових: прибутку від реалізації продукції, прибутку від реалізації основних фондів та інших матеріальних цінностей, доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат на здійснення цих операцій. Ставки податку диференціювалися за видами діяльності. Рівень основної ставки дорівнював 35 %. Цей податок поширювався на підприємства будь-якої організаційно-правової форми та їх об'єднання (не лише на корпоративізовані структури). Балансовий прибуток визначався виключно за методикою бухгалтерського обліку. Основним звітним документом, відповідно до якого розраховувалися і податкові зобов'язання платників за цим податком, був бухгалтерський баланс підприємства.

У перші місяці незалежності влада України прийняла рішення про запровадження з 1 січня 1992 р. національного законодавства з питань податків. Більшість актів було розроблено та прийнято до кінця 1991 р. Але стосовно оподаткування прибутку розгорнулася тривала дискусія, зумовлена проблемами дефіциту бюджету та інфляції. З урахуванням необхідності їх подолання розглядалися дві пропозиції: зберегти податок, об'єктом якого є прибуток, або перейти до оподаткування доходів. На користь другої висловлювалися такі аргументи:

- у процесі переходу від соціалістичної системи тотального одержавлення та адміністративно-командного управління економікою ще не сформувався клас власників, що були б зацікавлені у нарощуванні прибутків. “Розвиток господарської самостійності підприємств у процесі здійснення економічної реформи привів до проголошення суб'єктом управління підприємством трудового колективу, інтерес

¹¹ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 127.

якого полягає в отриманні та привласненні не прибутку, а доходу. Причому щодо двох частин валового доходу трудовий колектив виявляється більш заінтересованим у зростанні заробітної плати, а тому буде намагатися збільшувати її частку, що в разі оподаткування прибутку призведе до зниження об'єкта оподаткування і зменшення надходжень до бюджету"¹²;

- протидія інфляції можлива з використанням кількох методів, один з яких полягав у скороченні попиту через обмеження темпів зростання заробітної плати.

Власне, весь сенс і полягав у тому, що об'єкт оподаткування – дохід – пропонувалося визначати шляхом зменшення всіх надходжень підприємства на суму матеріальних витрат та деяких податків, зборів і обов'язкових платежів. Тобто він містив прибуток та фонд оплати праці, що відповідало наведеній аргументації. Відповідний Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” було прийнято із запізненням – після початку бюджетного періоду – 21 лютого 1992 р. Але введений у дію він був “заднім числом” – з 1 січня 1992 р. Таке рішення обґрунтовувалося важким економічним становищем у країні, що інколи зумовлювало необхідність нестандартних дій, і тим, що звітний період з цього податку – квартал – ще тривав і до його закінчення платники могли відкоригувати свої розрахунки. Було встановлено такі ставки податку на доходи підприємств: основна – 18 %; для спільних підприємств із часткою іноземної інвестиції понад 30 % статутного капіталу – 15; для дослідних підприємств – 9 %.

Для посередницької діяльності, грального бізнесу та відеосалонів об'єктом оподаткування було визначено прибуток і встановлено ставки – 65 % (щодо посередників) та 70 % (щодо інших платників зі згаданих). Така різниця об'єкта оподаткування пояснювалася тим, що ці види бізнесу характеризувалися незначною трудозатратністю, а тому основну частку оподаткованого доходу (понад 90 %) тут становив саме прибуток.

Однак досить швидко цей податок, разом із ПДВ зі ставкою 28 %, став однією з головних причин надвисокого податкового тиску на виробників. Крім того, під подвійне оподаткування прибутковими податками потрапила заробітна плата (з урахуванням прибуткового податку з громадян, максимальні ставки якого в окремі періоди сягали 60 % і навіть 90 %). Це зумовило обговорення в урядових колах можливостей відновлення оподаткування прибутку. В результаті 26 грудня 1992 р. було видано Декрет Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій”, який вводився в дію з 1 січня 1993 р. Ним визначався об'єкт оподаткування – прибуток та передбачалася основна ставка 30 %. Порядок визначення об'єкта оподаткування в основних рисах був схожим із тим, що діяв у 1991 р. та охарактеризований вище.

Вже протягом першого кварталу 1993 р. кризові явища в економіці, що загострювалися, спровокували подальше зростання дефіциту бюджету та

¹² Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 227.

гіперінфляційні процеси. У пошуках джерел бюджетних надходжень було прийнято рішення відновити податок на доходи підприємств, а у 1994 р. його основну ставку навіть збільшили до 22 %.

Паралельно розроблялися фіскальні механізми, спрямовані на забезпечення регулюючого впливу держави у контексті розвитку національної економіки. Їх результатом став проект Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, прийнятий Верховною Радою України 28 грудня 1994 р. та введений у дію з 1 січня 1995 р. Запроваджені новації означали певні втрати доходів бюджету, але давали змогу стимулювати офіційну (нетіньову) виробничу діяльність. Так, об’єктом оподаткування визначався балансовий прибуток, збільшений на: суму збитків за бартерними операціями, здійсненими за цінами, що менші звичайних; суму коштів грошових фондів, створених за рахунок собівартості та використаних не за цільовим призначенням; суму (вартість) отриманих безоплатно від інших суб’єктів підприємництва коштів і майна, а також безповоротної фінансової допомоги. Під балансовим прибутком малася на увазі загальна сума прибутку підприємства від усіх видів діяльності за звітний період, включно з прибутком від реалізації продукції, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та прибуток від позареалізаційних операцій. Встановлювалися такі ставки: основна (базова) – 30 %; щодо прибутку від посередницьких операцій, аукціонних торгів матеріальними цінностями (крім цінних паперів, корпоративних прав, валютних цінностей та інших видів фінансових ресурсів) – 45; щодо прибутку від проведення лотерей (крім державних) та інших видів грального бізнесу – 60 %. Звільнявся від оподаткування прибуток від виробництва сільськогосподарської продукції та її перероблення на власних потужностях, від вилову риби та її перероблення на власних потужностях риболовецькими господарствами, від будівництва у сільській місцевості житла, об’єктів соціально-культурного та житлово-побутового призначення, доріг та енергетичних споруд.

У другій половині 90-х років уряд продовжував цілеспрямовану політику фіскальної лібералізації з метою забезпечення необхідних умов для розвитку бізнесу. В частині податку на прибуток підприємств у 1997 р. було внесено зміни до законодавства, відповідно до яких об’єктом оподаткування став не балансовий прибуток, а розрахункова величина – оподатковуваний прибуток. Він визначався як різниця між валовими доходами підприємства, його валовими витратами та амортизацією. Величина валових доходів і валових витрат розраховувалася за сумою операцій певного періоду, а не у зв’язку з конкретними обсягами виробництва і реалізації продукції (як було раніше при визначенні прибутку від реалізації продукції на основі показників виручки і собівартості). Це вимагало запровадження спеціального податкового обліку операцій платників поряд з бухгалтерським. Базова ставка зберігалася на рівні 30 %. Паралельно діяли пільгові ставки для оподаткування страхової діяльності та господарської діяльності нерезидентів.

З 2004 р., рухаючись далі відповідно до згаданого вектора фіскальної політики, базову ставку податку на прибуток підприємств було знижено до 25 %. Паралельно з метою забезпечення конкурентних умов господарської діяльності було обмежено податково-пільгове поле шляхом скасування економічно не обґрунтованих пільг. У 2005 р. пільги було повторно переглянуто в тому самому аспекті.

З 2011 р. Податковим кодексом України було затверджено курс на подальше поетапне зниження ставок податку на прибуток в Україні. Але в цьому законодавчому документі, на відміну від попереднього, не міститься прямого визначення терміна “оподатковуваний прибуток”. Натомість введено поняття об’єкта оподаткування податком на прибуток (ст. 134), під яким для вітчизняних підприємств розуміють прибуток із джерелом походження з України та за її межами, що розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат. Для нерезидентів об’єктом оподаткування є дохід (прибуток) із джерелом походження з України¹³. Та чи збігається в такому разі величина прибутку, визначеного за стандартами бухгалтерського обліку, з оподатковуваним? Незважаючи на всі зусилля щодо наближення податкового і бухгалтерського обліку, ці величини не можуть збігатися повністю. Підтвердження такого висновку не потребує навіть розрахункових прикладів – у тексті Кодексу (п. 44.2 ст. 44) знаходимо таке: “Для обрахунку об’єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з *врахуванням положень цього Кодексу* (курсив наш. – О. Б.)”¹⁴. Саме зобов’язання платника податку враховувати положення закону свідчить про наявність різниці обліково-розрахункових підходів. І вона є обґрунтованою, оскільки ведення обліку з метою забезпечення ефективного управління фінансовою діяльністю суб’єкта господарювання може передбачати багатоваріантність оформлення операцій і визначення показників, тоді як в оподаткуванні є необхідність дотримання принципів справедливості та визначеності, що вимагають максимально можливої одноваріантності обліково-розрахункових процедур (за інших рівних умов функціонування суб’єктів). Поряд із зазначеним відновлюється практика галузевих і так званих точкових пільг окремим суб’єктам, що не сприяє реалізації згаданих принципів та розвитку конкурентного ринкового середовища.

Загалом протягом аналізованого періоду практика оподаткування прибутку підприємств в Україні поступово наближалася до зарубіжної (зокрема розвинутих країн), за винятком означення кола платників. Основною її рисою було поетапне зменшення податкового навантаження на суб’єктів господарювання (з певними відходами від загальної тенденції в окремі періоди). А. М. Соколовська з цього приводу зазначає: “Про цю спрямованість

¹³ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

¹⁴ Там само.

можна говорити як про тенденції розвитку прибуткового оподаткування підприємств в Україні, які набули чіткого окреслення”¹⁵.

Отже, незважаючи на фрагментарність наукового обґрунтування оподаткування прибутку підприємств, практика його справляння характеризувалася певними тенденціями міжнародного масштабу. Основна з них – нейтралізація економічних ефектів оподаткування юридичних осіб.

Методи і способи забезпечення цієї нейтралізації за мінімальних фінансових втрат є завданням наукового обґрунтування подальшого розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб.

¹⁵ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 243.