

Козоріз Л. О.

**ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУ СТАНОВЛЕННЯ
НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ БАЗИ
ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ
ТА ПОДАЛЬШІ ПЕРСПЕКТИВИ ЇЇ РОЗВИТКУ**

Розглянуто історичні етапи становлення податку на прибуток підприємств в Україні. Досліджено основні тенденції, ключові зміни, важливі перетворення у податковому законодавстві, законодавстві з питань бухгалтерського обліку та бюджетному законодавстві, що стосуються оподаткування прибутку підприємств. Здійснено кількісний та якісний аналізи процесу реформування законодавства.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, Податковий кодекс України, історія оподаткування, історія розвитку податку на прибуток підприємств.

Податкове законодавство України пройшло досить складний еволюційний шлях. Податок на прибуток підприємств – один із головних бюджетотворюючих податків, який не тільки виконував фіскальну функцію, а й був індикатором ефективності економічного середовища, формував умови ведення бізнесу. Тому, досліджуючи історичний шлях становлення сучасного податку на прибуток підприємств в Україні, необхідно розглянути відповідні складні та багатогранні процеси у податковому законодавстві, законодавствах з питань бухгалтерського обліку та бюджетному.

Актуальність дослідження обумовлена необхідністю розуміння сутності процесу формування оподаткування прибутку в Україні, що дає можливість віднайти ефективні шляхи подальшого вдосконалення системи оподаткування.

Питання становлення оподаткування прибутку підприємств в Україні викликає великий інтерес у науковців. Цій тематиці присвячені праці таких вітчизняних вчених, як Т. І. Єфименко, О. Д. Василик, Д. В. Полозенко, Л. Г. Ловінська, С. Л. Лондар, А. М. Соколовська.

Можна виокремити чотири основні етапи еволюції податку на прибуток підприємств в Україні:

- недосконале правове забезпечення, що було продуктом перехідного періоду від радянських реалій;
- преференційне оподаткування, для якого характерний несправедливий розподіл податкового навантаження;
- удосконалення законодавства та його наближення до принципів справедливості в оподаткуванні прибутку;
- податок на прибуток, урегульований Податковим кодексом України.

Такий поділ є умовним, тому розглянемо процеси, що відбувалися на кожному етапі, детальніше.

Становлення податку на прибуток підприємств починається у 1992 р. з прийняттям Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”¹, який протягом усього 1992 р. діяв на території України.

На підставі Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” і постанови Верховної Ради України “Про порядок введення в дію Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”² Міністерством фінансів України у 1992 р. було видано Інструкцію про порядок нарахування і сплати підприємствами і організаціями податку на доходи³. Положення цієї інструкції не поширювалися на доходи іноземних юридичних осіб від діяльності в Україні.

У грудні 1992 р. було введено податок на прибуток Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій”⁴, який застосовувався при розрахунках із бюджетом, починаючи з підсумків діяльності в 1993 р. Згідно з Декретом об’єктом оподаткування є валовий прибуток підприємства, на відміну від валового доходу підприємства, який визначався відповідно до Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”.

У 1993 р. визначальним було прийняття постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” від 03.04.1993 № 250, яка втратила чинність у 2000 р. згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності”⁵.

Постановою Кабінету Міністрів України № 250 було встановлено єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні для підприємств, їх об’єднань та госпрозрахункових організацій і визначено порядок організації й ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської звітності, а також відносини з цих питань підприємств і установ з органами державної виконавчої влади внутрішніми та зовнішніми споживачами бухгалтерської інформації. Крім цього, було зазначено, що

¹ Про оподаткування доходів підприємств і організацій : закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.

² Про порядок введення в дію Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” : постанова Верховної Ради України від 21.02.1992 № 2147-ХІХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2147-12>.

³ Інструкція про порядок нарахування і сплати підприємствами і організаціями податку на доходи : інструкція Міністерства фінансів України від 09.04.1992 № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.743.1&nobreak=1>.

⁴ Про податок на прибуток підприємств і організацій : декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/12-92>.

⁵ Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

прибуток, його використання або збиток протягом року відображаються у балансі окремими статтями розгорнуто, також було надано визначення прибутку (збитку) від реалізації продукції (робіт, послуг) та балансового прибутку (збитку) підприємства тощо.

Наступним етапом було введення нових положень у 1994 р. в рамках Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21.02.1992 № 2146-ХІІ.

Об’єктом оподаткування визначався валовий дохід підприємства, що є сумою доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи основні фонди), нематеріальних активів, брокерських місць (крім реалізації біржами) і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат за цими операціями.

Головним критерієм диференціації ставок податку слугував вид діяльності. Основні ставки наведено в таблиці.

Т а б л и ц я

Ставки податку згідно із Законом України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21.02.1992 № 2146-ХІІ (встановлені у 1994 р.)

№ статті, пункту, абзацу	Об’єкт оподаткування	Ставка, %
Ст. 4, п. 1	Доходи підприємств за певними винятками (основна ставка)	22
Ст. 4, п. 2	Доходи спільних підприємств, створених на території України з участю іноземних інвесторів у сфері промисловості, сільського господарства, якщо частка іноземного учасника у статутному фонді перевищує 30 %, а також підприємств, які повністю належать іноземним інвесторам	19
Ст. 4, п. 2, абз. 2	Філіали (відділення, представництва) підприємств з іноземними інвестиціями, а також створені ними дочірні підприємства	22
Ст. 4, п. 3	Доходи дослідних заводів, частка дослідної продукції яких становить не менше 80 %, а також підприємств і організацій агропромислового комплексу з обслуговування сільськогосподарського виробництва	11
Ст. 4, п. 4	Доходи (включаючи доходи від оренди та інших видів використання) від казино, відеосалонів, відеопоказу (незалежно від способу показу), прокату відео- і аудіокасет і запису на них, гральних автоматів з грошовим виграшем, а також доходи від проведення масових концертно-видовищних заходів на відкритих майданчиках, стадіонах, у палацах спорту, інших приміщеннях, кількість місць в яких перевищує дві тисячі	70
Ст. 4, п. 5	Доходи підприємств від посередницької діяльності, одержувані від робіт (послуг), виконаних за договором підряду тимчасовими творчими колективами чи громадянами	65
Ст. 4, п. 6	Доходи від посередницької діяльності (аукціонно-біржової, торговельно-закупівельної та ін.), а також участь у розрахунках при виконанні угод та додаткові доходи підприємств від продажу на аукціоні товарів, продукції, майна	75

Закінчення таблиці

№ статті, пункту, абзацу	Об'єкт оподаткування	Ставка, %
Ст. 4, п. 7	Доходи, одержані підприємствами (за винятком іноземних юридичних осіб) від належних їм акцій, облігацій та інших цінних паперів, а також доходи українського учасника, одержані від пайової участі у спільних та у створенні інших підприємств	15
Ст. 4, п. 8	Доходи іноземних учасників, що утворюються в результаті розподілу доходу спільних підприємств, при переказуванні за кордон	15
Ст. 4, п. 10	Іноземні юридичні особи, які одержують доходи, не пов'язані з діяльністю в Україні, сплачують податки з доходів від дивідендів (процентів), авторських прав і ліцензій, фрахту, орендних платежів та з інших доходів, джерело яких знаходиться в Україні і які не пов'язані із здійсненням діяльності в Україні через постійне представництво (крім доходу від фрахту), якщо інше не встановлено міжнародною угодою України з податкових питань	15
Ст. 4, п. 10, абз. 2	Суми доходів від фрахту, виплачуваного іноземним юридичним особам у зв'язку із здійсненням міжнародних перевезень	6
Ст. 4, п. 12	Доходи приватного підприємства, заснованого на власності окремого громадянина України, з правом наймання робочої сили	22
Ст. 4, п. 13	Доходи об'єднань підприємств	22
Ст. 12, абз. 1	Доходи від банківської і страхової діяльності, крім доходу у межах 10 %, які спрямовані на створення матеріально-технічної бази з упровадження електронних платежів	55
Ст. 22, п. 1	Податок з оподаткованої частини фонду оплати праці колгоспників	8

Складено за: Про оподаткування доходів підприємств і організацій : закон України від 21.02.1992 № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.

Варто звернути увагу на особливо високі ставки оподаткування на деякі види розважальної діяльності, а також доходи від банківської та страхової діяльності. Ставка податку на прибуток банківських установ (55 %) була однією з найбільших серед зафіксованих у світі для цього виду діяльності.

Розглянутий Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” № 2146-ХІІ втратив чинність у зв'язку з уведенням в дію Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”⁶ (далі – Закон № 334/94-ВР), який набув чинності з 1 січня 1995 р.

Згідно із Законом № 334/94-ВР об'єктом оподаткування був балансовий прибуток, збільшений на: суму збитків за товарообмінними (бартерними)

⁶ Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>.

операціями при реалізації продукції (робіт, послуг), здійснених за цінами, нижчими від звичайних; кошти фондів, створених платником податку за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), використаних ним не за цільовим призначенням; суму коштів, включаючи валютні цінності, вартість матеріальних цінностей і нематеріальних активів, зокрема корпоративні права і цінні папери, одержані платником податку від інших суб'єктів підприємницької діяльності на власні потреби безоплатно чи у вигляді безповоротної фінансової допомоги або не врахованих на рахунок реалізації.

Законом № 334/94-ВР було сформовано нові підходи до визначення оподатковування прибутку підприємств, але, зважаючи на ту кількість листів ГДПІ України, в яких вони надавали роз'яснення щодо деяких питань (про сплату авансових платежів, оподаткування курсової різниці, порядок оподаткування, надання пільг тощо), можна зробити висновок, що цей закон досить недосконало врегулював процес справляння податку на прибуток підприємств та був складним для розуміння учасниками процесу.

У лютому 1994 р. Закон УРСР “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ було викладено в новій редакції згідно із Законом України “Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування”⁷, відповідно до якого податку на прибуток підприємств надано статус загальнодержавного.

У законодавстві з питань бухгалтерського обліку у 1995 р. необхідно відзначити прийняття Положення, яке встановлювало порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”⁸.

У 1997 р. здійснюються численні законодавчі перетворення, адже ряд законів було викладено в новій редакції, зокрема Закон України “Про систему оподаткування” згідно із Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування”⁹.

Кардинальні зміни в оподаткуванні прибутку підприємств відбулись у 1997 р., коли Закон № 334/94-ВР було викладено в новій редакції згідно

⁷ Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування” : закон України від 02.02.1994 № 3904-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3904-12>.

⁸ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

⁹ Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” : закон України від 18.02.1997 № 77/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77/97-%D0%B2%D1%80>.

із Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”¹⁰ (далі – Закон № 283/97-ВР).

Зазнав відчутних змін об’єкт оподаткування, який визначався шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та на суму амортизаційних відрахувань.

У Законі № 283/97-ВР було надано визначення та склад валових доходів та витрат. Крім цього, методика нарахування амортизації була викладена по-новому, а саме: основні фонди поділено на три групи: 1 – будівлі, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їхні частини (квартири і місця загального користування); 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них; 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 і 2.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на кінець звітного періоду в такому розмірі (у розрахунку на календарний рік): група 1 – 5 %; група 2 – 25; група 3 – 15 %.

Важливим моментом було затвердження форми та порядку складання декларації про прибуток підприємства, розроблених згідно з п. 16.15 ст. 16 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та затверджених Наказом Державної податкової адміністрації “Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання”¹¹.

Період з 1999 по 2002 р. характеризувався прийняттям законів про спеціальні економічні зони, згідно з якими передбачалися певні пільги, зокрема і щодо сплати податку на прибуток підприємств. Було створено такі спеціальні економічні зони, як “Яворів”, “Курортполіс Трускавець”, “Славутич”, “Азов” і “Донецьк”, “Рені”, “Порто-Франко”, “Порт Крим” та ін., де на період їх функціонування податок на прибуток платників податку – суб’єктів цієї зони справлявся з урахуванням таких особливостей: звільнення на три роки від оподаткування прибутку суб’єктів СЕЗ від реалізації інвестиційних проектів; прибуток, отриманий у наступні роки реалізації інвестиційних проектів, оподатковується за ставкою 50 % діючої ставки оподаткування; до валового доходу підприємства, розташованого у спеціальній економічній зоні, з метою оподаткування не включається одержана згідно з інвестиційним проектом сума інвестиції у вигляді коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів. Створення такої кількос-

¹⁰ Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” : закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.

¹¹ Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання : наказ Державної податкової адміністрації України від 08.07.1997 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0313-97>.

ті спеціальних економічних зон сприяло пожвавленню економіки регіонів, для яких формувалися спеціальні умови господарювання, збільшенню обсягів інвестицій, але в контексті оподаткування прибутку підприємств до звуження бази, та наданню додаткових преференцій.

Крім цього, у 1999 р. відбуваються суттєві зміни у законодавстві з питань бухгалтерського обліку, пов'язані з прийняттям таких документів, як: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV; наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30.11.1999 № 291 (Інструкція Міністерства фінансів України про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій); наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку” від 31.03.1999 № 87 (П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”); наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 28.05.1999 № 137 (П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”); наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 29.11.1999 № 290 (П(С)БО 15 “Дохід”); наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 31.12.1999 № 318 (П(С)БО 16 “Витрати”).

Прийняття зазначених документів дало можливість закласти фундамент основних положень, на яких було побудовано єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, встановлено призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

У 2000 р. було прийнято Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”¹², згідно з яким регулювався порядок подання декларацій, узгодження сум податкових зобов'язань, оскарження рішень контролюючих органів, а також наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”¹³, відповідно до якого визначено методологічні засади формування в бухгал-

¹² Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

¹³ Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

терському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Чимало законодавчих змін в оподаткуванні прибутку підприємств відбулося у 2002 р., що безпосередньо пов'язано із прийняттям у грудні цього року Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24.12.2002 № 349-IV, згідно з яким відбувалося звуження бази оподаткування за рахунок таких норм: включення громадських організацій інвалідів та їх місцевих осередків, створених відповідно до Закону України “Про об'єднання громадян” до неприбуткових установ і організацій; розширення груп основних фондів; підвищення норм амортизаційних відрахувань для групи 1; зниження ставки податку на прибуток підприємства з 30 до 25 %.

Підвищення норм амортизаційних відрахувань та зниження основної ставки податку згідно із Законом № 349-IV застосовуються, починаючи з 1 січня 2004 р.

Кардинальних змін зазнав порядок врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у результатах наступних податкових періодів, адже до прийняття Закону № 349-IV порядок перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди передбачав: якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами звітного (податкового) кварталу має від'ємне значення (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), дозволяється відповідне зменшення об'єкта оподаткування наступного звітного (податкового) кварталу, а також кожного з наступних двадцяти звітних (податкових) кварталів до повного погашення такого від'ємного значення об'єкта оподаткування. У разі непогашення від'ємного значення об'єкта оподаткування платником податку за рахунок отриманих ним валових доходів у зазначеному порядку, об'єкт оподаткування наступних звітних (податкових) кварталів не зменшується на непогашену суму від'ємного значення об'єкта оподаткування.

Суттєвою зміною можна вважати запровадження у 2003 р. нових форм декларацій із податку на прибуток підприємства, затверджених згідно з такими документами:

1. Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання” від 29.03.2003 № 143.
2. Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми декларації з податку на доходи (прибуток) страховика та Порядку її складання” від 31.03.2003 № 146.
3. Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми декларації з податку на прибуток банку та Порядку її складання” від 31.03.2003 № 148.

У період з кінця 2003 по 2005 р. у сфері оподаткування прибутку підприємства розпочинається поетапне приведення до принципу рівності в оподаткуванні, адже відбувається масштабний процес скорочення пільг. Призупиняється дія норм Закону України № 334/94 згідно із Законом України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” від 27.11.2003 № 1344-IV,

зокрема щодо звільнення від оподаткування доходів заготівельних підприємств від продажу відповідно до Закону окремих видів відходів як вторинної сировини за переліком, звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії та розповсюджувачів книжкової продукції, отриманого від видавничої діяльності.

Період з 2005 по 2010 р. характеризувався значною кількістю тактичних модифікацій податкового законодавства: деякі пільги вводилися, деякі – скасовувалися, однак кардинальних змін не відбувалося. Можна сказати, що на 2005 р. оподаткування прибутку підприємств мало той самий стан, що й до прийняття Податкового кодексу.

Визначальним чинником у грудні 2010 р. стало прийняття Податкового кодексу України (ПКУ), який поєднав низку правових актів та став цілісним кодифікованим нормативним документом, що регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податковий кодекс України набув чинності 1 січня 2011 р., тоді як розділ III “Податок на прибуток підприємств” – лише з 1 квітня 2011 р., що дало змогу платникам податків переорієнтуватися на нові правила та засади оподаткування прибутку підприємств, оскільки цей податок зазнав кардинальних змін.

Основні перетворення були обумовлені необхідністю гармонізації бухгалтерського та податкового обліку, тобто максимального усунення розбіжностей, які існували між цими системами обліку. Ключові положення, які зазнали трансформації, такі:

- принцип визначення прибутку об'єкта оподаткування. До складу собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг увійшла амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів;
- методологія обчислення доходів та витрат: перейшли від правила “першої події” до методу зіставлення або відповідності;
- зниження основної ставки податку на 9 в. п. з 25 до 16 % шляхом її поетапного коригування;
- з прийняттям ПКУ поняття “основні фонди” скасовано, натомість уведено “основні засоби”, класифікація яких наближена до бухгалтерського обліку шляхом розширення від 4 до 16 груп класифікації;
- відповідно до ПКУ було змінено об'єкт оподаткування від діяльності страховика, нині це прибуток від провадження його діяльності;
- запроваджено податкові канікули для новостворених, діючих платників та тих, які були на єдиному податку;
- уточнено перелік неприбуткових установ та організацій, зокрема доповнено громадські організації, створені з метою надання реабілітаційних, фізкультурно-спортивних для інвалідів (дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, а також музеї-заповідники.

З прийняттям ПКУ процес еволюції оподаткування прибутку підприємств в Україні пішов стрімко вгору, однак його розвиток триває. Після прийняття Кодексу було внесено зміни та доповнення, що модифікували умови оподаткування прибутку підприємств.

Удосконалення норм податкового законодавства продовжується. Перші зміни в оподаткування прибутку підприємств були внесені Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України” від 07.07.2011 № 3609-VI та Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI.

Нові правила оподаткування не оминули податкової звітності із податку на прибуток підприємств, зміни форм податкових декларацій були затверджені такими документами: наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства” від 28.02.2011 № 114, який втратив чинність згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства” від 28.09.2011 № 1213; наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика” від 21.02.2011 № 97, який втратив чинність згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика” від 22.06.2012 № 759; наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток банку” від 21.02.2011 № 98, який також втратив чинність згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток банку” від 21.12.2011 № 1683.

Порівняно з Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства, затвердженою наказом № 114, яка діяла протягом 2011 р., нова форма декларації № 1213 дещо змінилася. По-перше, вона скоротилася на один рядок, по-друге, з неї виключено деякі додатки, а саме: додаток СВ “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)”; додаток ЗВ “Загальновиробничі витрати” (складові цього додатка включено до собівартості у зв’язку з правилами ведення бухгалтерського обліку); додаток АВ “Адміністративні витрати”; додаток ВЗ “Витрати на збут”.

У 2012 р. продовжується реформування системи оподаткування прибутку підприємств, прийнято перелік важливих нормативних актів, які вносять зміни до третього розділу та прикінцевих положень ПКУ, що стосуються оподаткування прибутку підприємств.

Станом на 2013 р. встановлено відносно однорідні порівняно з попередніми періодами ставки оподаткування прибутку, що свідчить про вдосконалення податкової системи, прагнення до втілення принципу справедливості.

Основна ставка	19 %
При здійсненні страхової діяльності:	
– при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхової діяльності	3 %
– при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів	0 %
За операціями з цінними паперами та деривативами	10 %
Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті)	15 %
Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань	19 %
Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту	6 %
Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати	20 %
Основна ставка для суб'єктів індустрії програмної продукції, які застосовують особливості оподаткування	5 %

Розглядаючи процес еволюції ППП в Україні у кількісному вимірі (рисунки), можна зробити висновок про поступове зниження кількості змін у податковому законодавстві. Починаючи з 2006 р., середньорічна кількість змін не перевищує десяти, проте в попередніх періодах їх було значно біль-

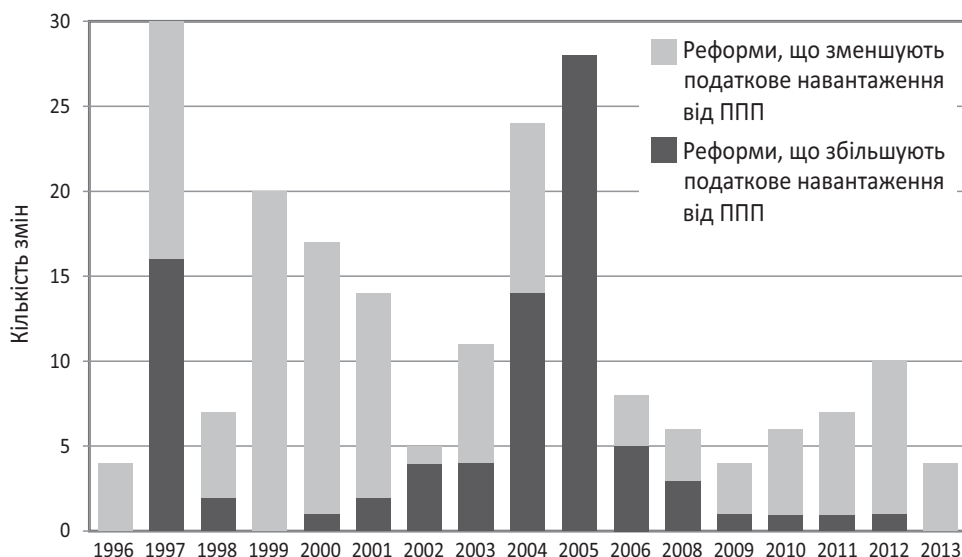


Рисунок. Динаміка змін у податковому законодавстві України

Складено автором.

ше. Для учасників економічної системи, з точки зору умов ведення бізнесу, найсприятливішою є ситуація, коли правила оподаткування є стабільними. Тому можна зробити висновок про поступове вдосконалення законодавства, його наближення до європейських засад побудови систем оподаткування, а також поліпшення умов ведення бізнесу.

Отже, процес еволюції оподаткування прибутку в Україні має досить чіткий напрям: від пережитків радянської епохи до сучасного європейського адміністрування податку. На початку процесу спостерігалися суперечливі явища, масово надавалися пільги та преференції (особливо для вільних економічних зон), застосовувалися сумнівні величини ставок (до 70 %). Відповідно, не було єдиної податкової політики.

Поступово ці проблеми розв'язуються, прийняття ПКУ суттєво покращило стан оподаткування прибутку підприємств в Україні, однак еволюційний процес не завершується. Найнагальнішим завданням на цьому етапі є адаптація оподаткування прибутку до сучасних вимог розвитку державних фінансів, а саме — до впровадження середньострокового бюджетного планування. Для планування та адміністрування ППП мають застосовуватися новітні підходи, розроблені з урахуванням досить складного та суперечливого досвіду еволюції ППП в Україні.