

Державна податкова адміністрація України

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Національної академії
державної податкової служби України

№ 4(31) 2005



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

**Національної академії державної
податкової служби України**

(економіка, право)

4 (31) ' 2005

**Ірпінь
2005**

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ

Головний редактор

Заступник головного редактора

Заступник головного редактора

Заступник головного редактора

Відповідальний секретар

Мельник П.В.,

доктор економічних наук, професор

Тарангул А.А.,

доктор економічних наук, професор

Цимбал П.В.,

кандидат юридичних наук, доцент

Данілов О.Д.,

кандидат економічних наук, професор

Філошенко М.М.,

кандидат економічних наук, доцент

Андрущенко В.А.,

доктор економічних наук, професор

Бахін В.П.,

доктор юридичних наук, професор

Горленко І.О.,

доктор географічних наук, професор

Дедекаєв В.А.,

доктор економічних наук, професор

Калюга Є.В.,

доктор економічних наук

Костіна Н.І.,

доктор економічних наук, професор

Лисиченко В.К.,

доктор юридичних наук, професор,

Ніколаєв В.П.,

доктор економічних наук, доцент

Онишко С.В.,

доктор юридичних наук, професор

Попович В.М.,

доктор юридичних наук, професор

Ріппа С.П.,

доктор економічних наук, професор

Савченко А.А.,

доктор юридичних наук, професор

Чугаєв А.О.,

доктор економічних наук, професор

Тимченко А.Д.,

доктор юридичних наук

Шкарупа В.К.,

доктор юридичних наук, професор

Рекомендовано до друку Вченою радою Національної академії ДПС України

Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.

За точність викладеного матеріалу відповідальність покладається на авторів.

Рукописи рецензуються редакційною колегією.

Зміни тексту та скорочення, що впливають на зміст матеріалів, а також їх перейменування вносяться редакцією за погодженням авторів.

При передруку матеріалів посилання на "Науковий вісник Національної академії ДПС України" обов'язкове.

Свідоцтво про
державну реєстрацію
серія КВ № 8656
від 20.04.2004 р.

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ: вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна, 08201, редакція журналу "Науковий вісник" Національної академії ДПС України. Тел. (04497) 62-0-66. Веб-сайт: www.asta.edu.ua.
© Національна академія державної податкової служби України, 2005

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Національної академії
державної податкової служби
України (економіка, право)

Виходить
5 разів на рік

4(31)2005
Видається з 1997 року



УДК 33/34 + 657

ЗМІСТ

Економіка

<u>Лісовий А.В.</u> Проблеми створення ефективної системи управління соціальною інфраструктурою села.....	5
<u>Сторожук О.В.</u> Економічний аналіз регулювання зовнішньоекономічної діяльності АПК в Україні.....	13
<u>Бодюк А.В.</u> Трансформація фіскальних відносин ресурсних галузей з державою та їх правове забезпечення.....	21

Фінанси, грошовий обіг і кредит

<u>Костіна Н.І., Сучок С.В.</u> Оптимізація активно-пасивних операцій комерційного банку методом імовірнісних автоматів.....	29
<u>Карлін М.І.</u> Вплив членства Польщі у Європейському Союзі на фінансово-економічний стан малих і середніх підприємств.....	35
<u>Мізерна Г.П.</u> Антикризовий фінансовий менеджмент санаторного підприємства на основі фінансового контролінгу.....	43
<u>Панчур Ю.В.</u> Нормативні методи нарахування амортизації в торгівлі.....	51
<u>Леміш А.М.</u> Фінансове оздоровлення підприємств житлово-комунального господарства.....	57
<u>Гартачник М.О.</u> Проблеми фінансової децентралізації в Україні.....	66

Податки

<u>Гасвська Л.М.</u> Непряме оподаткування в Україні: тенденції та перспективи.....	76
<u>Пасєнко Т.В.</u> Підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток.....	80
<u>Мамонова Г.В., Корж М.А.</u> Модель оптимального оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.....	91
<u>Серебрянський Д.М., Накай А.І.</u> Ретроспективний аналіз становлення та розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб.....	98
<u>Мірчев О.В.</u> ARIMA-моделі в аналізі податкового потенціалу підприємства.....	108
<u>Райнова Л.Б.</u> Проблеми оподаткування додаткових благ: теоретичний аспект.....	115
<u>Коротун В.І.</u> Адміністрування акцизів в Україні.....	122

Облік, аналіз і аудит

<u>Кондукова Е.В.</u> Процедури аналітичної обробки внутрішньої інформації органів ДПС України.....	130
<u>Галепа Т.В.</u> Критична оцінка методики нарахування амортизації основних засобів і шляхи її удосконалення.....	138

Стефанюк Б.І. Внутрішній контроль як передумова посилення ролі банків у фінансовій системі України.....	146
--	-----

Право

Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Цимбал П.В. Податкова політика Петра І у період 1710–1724 років (історико-правові аспекти).....	156
Приймаченко Д.В. Мета і завдання адміністративної діяльності митних органів України.....	164
Галунько В.В. Проблема захисту власності від протиправних посягань у період Української національної революції та становлення української державності.....	171
Василенко І.К. Юридична природа видворення іноземців та осіб без громадянства.....	175
Лещенко І.І., Шербак І.А. Поділ влади та діяльність федеральних судів Сполучених Штатів і судів України.....	180
Шкарупа В.К., Карнарук А.В. Теоретико-прикладні проблеми виконання судових рішень.....	188
Окопник О.М. Організаційно-правові засади реорганізації міліції в умовах формування України як правової держави.....	193
Глух М.В. Зарубіжний досвід державного управління в системі житлово-комунального господарства.....	200
Дереконь В.М. Аудит у системі державного фінансового контролю: сучасний стан і напрями вдосконалення.....	208
Сілак М.В., Піпало Й.І. Правові основи реформування банківської системи України відповідно до стандартів ЄС.....	214
Гавкуша А.В. Правове регулювання податку з власників транспортних засобів.....	224
Баланюк Л.Л. Недержавне пенсійне забезпечення як інструмент утворення тіньових активів.....	234
Проценко Т.О. Правове регулювання здійснення митного контролю в Україні.....	243
Савельєв О.С. Професіоналізм як основна оціночна категорія діяльності працівників органів внутрішніх справ при проведенні їх атестації.....	253
Шмаль О.В. Ухилення від оподаткування шляхом зловживання суб'єктивним податковим правом.....	261
Астахов В.В. Ринок освітніх послуг: проблеми правового регулювання діяльності.....	265
Сікорська І.А. Умови та підстави фінансово-правової відповідальності.....	272
Литвин О.В. Співвідношення та визначення понять “посадова особа” і “службова особа” у розумінні державної служби як складової державного управління.....	278

Кримінальне право, процес та криміналістика

Січкач В.О. Функції та вимоги до їх реалізації органами внутрішніх справ щодо забезпечення прав і свобод людини.....	284
Користін О.Є. Таємність інформації та спеціальний принцип у діяльності підрозділів фінансової розвідки.....	291

Рецензії

Рецензія на науково-популярне видання у галузі інформаційного права “е — майбутнє та інформаційне право”.....	297
---	-----

Д.М. Серебрянський,
А.І. Накай,
кандидат економічних наук,
Національна академія
ДПС України

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

У статті автором розглянуто і проаналізовано світову практику запровадження та функціонування прибуткового оподаткування юридичних осіб; визначено історичні, економічні та політичні передумови його становлення в розвинених країнах світу та Україні. Особлива увага акцентується на тих податках, на базі яких сформувалася сучасна система оподаткування прибутку підприємств (промисловий податок, прибутковий податок, податок на грошові капітали). Дано авторське бачення доцільності введення податку на прибуток у національних податкових системах.

In the article it is considered analysed world practice of introduction and functioning of profitable taxation of legal entities; It is determined the historical, economic and political pre-conditions of his becoming are certain in the developed countries of world and in Ukraine. Special attention concerns those taxes that modern system of income taxation was formed on (industrial tax, income-tax, tax on money capital). Made the conclusion of implementation of income tax in the national tax system.

Відсутність окресленої системи прибуткового оподаткування юридичних осіб в першу чергу пов'язана з відсутністю надійної концептуальної бази в галузі фінансів і податків. Підтвердженням цього слугують дискусії з питання про природу податку на прибуток, що має основоположне значення для вироблення загальних умов встановлення елементів оподаткування. Знання його генезису в історії фінансової науки дозволяє осмислити накопичений історичний досвід світової та вітчизняної фінансової школи і зробити результативними дослідження про особливості податку та еволюційні шляхи його розвитку. Тому загальною метою нашого дослідження є визначення економічних, історичних і політичних передумов становлення і розвитку податку на прибуток; дослідження перших спроб запровадження прибуткового оподаткування підприємств у практику оподаткування та на основі цього зробити висновки щодо доцільності його введення.

У сучасній вітчизняній фінансовій думці приділяють чималу увагу проблемам фіскальної думки такі науковці, як Андрущенко В., Азаров М., Данілов О., Крисоватий А., Соколовська А. [1] та ін. Проте у своїх дослідженнях меншою мірою приділяється увага податку на прибуток саме в історичній ретроспективі.

В історичному аспекті можна виділити певну періодичність у розвитку податкової форми перерозподілу новоствореної вартості, яка детермінувалася становленням державності. Кожна з таких форм проходила свій історичний ступінь становлення та реформування.

Податок на прибуток пройшов довгий шлях свого еволюційного розвитку та удосконалення і в кінцевому результаті об'єднав декілька видів податку в один з метою ефективного оподаткування прибутку та уникнення подвійного оподаткування. Тому розглянемо, які ж податки передували податку на прибуток у своєму еволюційному розвитку, та проаналізуємо економічні основи їх функціонування.

З усього різноманіття існуючих на той час податків, ми визначили такі, які за своєю економічною суттю повністю відповідають сучасному податку на прибуток підприємств (корпорацій): 1) промисловий податок; 2) податок на грошовий капітал; 3) система прибуткового податку (див. рис. 1).

Першим прототипом нинішнього податку на прибуток виступає промисловий податок, який за своєю суттю є реальним податком. Об'єктом оподаткування виступає промисел, за винятком сільськогосподарського. Це податок на господарську діяльність у вигляді промислу, який мав на меті отримання прибутку. Суб'єктом промислового податку виступала особа, яка займалася будь-яким промислом.

Промисловий податок вперше з'явився у Англії в XVII ст. та був введений для ряду професій – аукціоністів, комісіонерів, міняйл та ін. Пізніше даний податок був замінений на загальноприбутковий податок [2].

Те, що промисловий податок був прототипом податку на прибуток, зазначав професор І. Янжул: „...под промыслом должно разуметь лишь такое занятие, которое производится с помощью капитала и которое делает доход, отчасти зависящий от затраченного капитала. В этом ограниченном смысле промысловый налог есть налог на предпринимательскую прибыль” [3, с. 287].

Штейн Л. поділяє промисловий податок на 3 види [3, с. 287]: 1) податок на підприємства, в яких домінує капітал, як фактор доходу (Uuternehmungssteuer); 2) власне промисловий податок, де капітал і праця є рівнозначними факторами (Gewerbsteuer) і 3) податок на прибуток від товарів, вироблених особою працею без капіталу, або, іншими словами, на заробітну плату (personliche Erwerbsteuer).

Трансформація промислового податку в систему оподаткування прибутку відбулася через дві причини. По-перше, суб'єкт промислового податку не завжди співпадав з його носієм, оскільки тут відбувалося перекидання податку безпосередньо на споживача. Особа, яка веде промисел, поєднувала податок зі своїми торговими операціями та перекидала податок на споживача шляхом збільшення ціни товару. „Торговець, знаючи яку суму податку він сплатить, враховував її в собівартості продукції і, підвищуючи ціну, перекидав його на покупця. Зубний лікар, який сплачує промисловий податок, приймав його до уваги та піднімав плату за лікування” [3, с. 204]. Отже, через дуже просте перекидання промислового податку на заміну йому приходить прибуткове оподаткування в формі податку на прибуток, яке прямо перекидати суму сплаченого податку на споживача не може, так як оподатковується кінцевий результат діяльності – прибуток.

По-друге, в 20-х рр. XX ст. промисловий податок поділяється на дві частини: патентний (встановлюється у вигляді твердих ставок для визначених розрядів) та додатковий податок, який залежить від різних факторів (капіталу, обороту, прибутку) [3, с. 206]. Саме таким

поділом прибуткове оподаткування бере свої „начала” з промислового податку. Зовнішні ознаки промислового податку не забезпечували рівномірності обкладення, тому Західні країни розпочали переходити до нарахування промислового податку залежно від дохідності, трансформуючи його у прибутковий податок, який отримає назву податку на прибуток.

Сучасна система оподаткування прибутку підприємства (в більшості випадків) включає поряд з промисловим податком і податок на грошовий капітал (наприклад, в Україні, який існує в складі податку на прибуток). Приклади запровадження цього податку прийшли з давнини. Грошові капітали оподатковувалися в загальному складі старо-германського майнового податку (Schoss) і французькому *taille personnelle* ще в XVI і XVII ст. Найбільшого свого розповсюдження даний податок набуває в другій половині XVIII і XIX ст. Основною причиною його розвитку був великий дефіцит бюджету та дефіцит фінансових ресурсів господарюючих суб'єктів, які покривали його шляхом випуску боргових цінних паперів (в основному облігацій). Також у даний період виникло багато акціонерних компаній, різноманітних банків, які конкуруючи з державою випустили масу „...новых ценностей, дающих доход” [3, с. 315]. За такими цінними паперами виплачувалися великі проценти, які держава вирішила оподатковувати.

Податок на грошовий капітал поділявся на три складові: 1) капітал, розміщений у банку у вигляді депозиту; 2) капітал, вкладений у процентні державні цінні папери, цінні папери акціонерних компаній, товариств; 3) капітал, який розміщується у вигляді позики під векселя, розписки, заставу з метою отримання прибутку (процента).

В Англії даний податок функціонував у складі прибуткового податку і оподатковувався по шедулі „С” – доходи від пожиттєвої ренти, процентів і дивідендів. У Пруссії оподаткування грошових капіталів не відокремлювало окремого спеціального податку та входило до складу загального прибуткового податку. В Австрії з 1898 р. справлявся рентний податок у розмірі 1S до 10 %. У Франції в 1872 р. був введений податок на грошовий капітал (за відсутності прибуткового податку) у розмірі 3 % і в 1890 р. підвищений до 4 %, за винятком державних цінних паперів, на що Леруа-Больє справедливо засуджує як „...предрассудок, не имеющий разумных оснований и наносящий ущерб государству” [3, с. 323]. Леруа-Больє правильно стверджує, що при оподаткуванні доходів, отриманих у вигляді дивіденді, процентів з державних цінних паперів, кредитори держави вдало висловився М. Веселовський, який зазначає, що „...вообще говоря проценты по государственным займам представляют такой же доход, как доход со всякого другого капитала ... и в этом смысле они не заключают в себе никакой внутренней причины, которая не допускала бы включать их в общий счет доходов каждого плательщика” [4].

Досить дискусійним є питання оподаткування дивідендів, як однієї із форм податку на грошовий капітал. Дивіденди являють собою капітал, який вкладений в активи господарюючого суб'єкта і підпорядковується акціонерній компанії. Фінансова наука і сьогодні не може визначитися, що робити з дивідендами, як їх оподатковувати і взагалі чи потрібно це робити.

Першою формою оподаткування дивідендів виступав податок на грошовий капітал. Науковці того часу сильно дискутували щодо цього. Існує ряд тверджень, які демонструють справедливість в оподаткуванні дивідендів. Так, професор Лебедев (XIX ст.) стверджував, що хоча дивіденди є доходом від промислового підприємства, але для акціонера це просто

процент на капітал, вкладений в акції, так як більша частина акціонерів не бере ніякої участі в роботі підприємства „... да и мало им интересуется” [3, с. 319].

Існують також твердження, відповідно до яких категорично не припускається оподаткування акціонерного дивіденду. Таким противником, зокрема, є Леруа-Больє. Він наводив приклад, згідно з яким існують два рівнозначні підприємства – акціонерне і приватне. При оподаткуванні дивідендів податком на капітал перше буде нести податковий тягар у вигляді двох податків – промисловий і податок на капітал; друге ж підприємство тільки один – промисловий [3, с. 323], що є звичайно великою несправедливістю. Науковці того часу дійшли висновку, що в разі, якщо дивіденди достатньо оподатковані промисловим податком, податком на грошовий капітал не потрібно оподатковувати. В іншому випадку дивіденди повинні оподатковуватися подвійно.

З розвитком промисловості, розширенням функцій держави змінюються і вимоги щодо системи оподаткування. На зміну реальним податкам приходять податки особисті. Отже, наступною формою податку на прибуток є загальний прибутковий податок. Професор Є. Селігман та Р. Стурм, так характеризували перехід від промислового до прибуткового оподаткування: „Но именно потому, что налог теперь является налогом более на лица, а не на вещи, он сопряжен с некоторой трудностью взимания и предполагает высокую степень общественной нравственности и политической честности („a definite stage of social morality and political probity”). Где эта степень еще не достигнута, лучше держаться старой системы обложения (т.е. Ertragssteuern)...” [5].

У свою чергу Лорія виділяє дві умови введення прибуткового податку: „1) когда средства низших классов населения истощены, и волей-неволей капиталистам приходится брать на себя налоговое бремя; 2) когда накопление капиталов идет очень быстро и тогда из боязни понижения процента и развития спекуляции, а также чтобы предотвратить повышение заработной платы у рабочих и тем не усилить их участие в государственной власти, капиталисты молчаливо (tacito consensu) вводят подоходный налог” [6].

На той час світова фінансова думка виробила такий принцип: якщо господарська діяльність не обкладається промисловим, тоді вона повинна оподатковуватися прибутковим податком. Зазначимо, що прибутковий податок мається на увазі не тільки особистий (з заробітної плати), а й підприємницький, який сплачувався з доходу чи з прибутку підприємства.

Прибутковий податок – це одна з найдосконаліших форм оподаткування доходів. Як зазначає професор І. Янжул, „... по существу он (прибутковий податок – прим. авт.) является соединением многих налогов в один и ведет поэтому к уничтожению того разнообразия, которое обусловливается существованием налогов специальных” [3, с. 332]. Прибутковий принцип оподаткування поширився у всьому цивілізованому світі в 40–50-х рр. XIX ст.

Поряд з власними перевагами, прибутковому оподаткуванню характерно і ряд недоліків. А. Свірщевський зазначає, що проти оподаткування прибутку є два аргументи: 1) важкість у визначенні точної величини промислових доходів у зв'язку з надзвичайною легкістю ухиляння від оподаткування; 2) прибутковий податок перешкоджає „промышленнику и торговцу расширять произвольно пределы своей деятельности, так как он (прибутковий податок) отнимает у них часть дохода, которую они могли бы сберечь и вложить в свои предприятия” [7].

Д. Міль також був противником прямого оподаткування, а саме прибуткового – „...покрытие же всех государственных расходов прямыми налогами представляет важное неудобство еще и потому, что невозможно достигнуть справедливого распределения этих налогов. Форма прямого подоходного налога, как мы видим не годится...” [8]. Але одночасно Міль стверджує, що немає такого податку, в якому б не існувало несправедливості „так что только разнообразие налогов, может быть, взаимно сокращает эти неравенства и исправляет дело” [8]. Міль мав на увазі, що прибуткове оподаткування потрібно було розподілити на декілька видів. Історичний розвиток фіскальних теорій показав, що це так і сталося, зокрема, з прибуткового податку виведено оподаткування корпорацій.

На початку створення системи прибуткового оподаткування, виділяються три її типи: 1) англійський або шедулярний; 2) німецький або глобальний і 3) французький, який являє собою поєднання двох перших типів. Як зазначає П. Гензель, „...в историческом развитии эти типы значительно переплелись и многое заимствовали друг у друга” [9].

Розглянемо перші спроби впровадження прибуткового податку в практику оподаткування підприємств, основних на той час країн, де інтенсивно розвивалися теорії оподаткування та України.

Пруський прибутковий податок, який існував до 1891 р., носив характер більше податку на доходи фізичних осіб, але з 1891 р. у категорію платників прибуткового податку потрапили підприємства, власники грошових капіталів. Ці доходи підлягали оподаткуванню спеціальним прибутковим податком, встановленим промисловим оподаткуванням цього ж 1891 р. Розповсюдження податку на торгово-промислові товариства, акціонерні компанії і взагалі на всіх юридичних осіб, принесло в казну держави в перший же рік запровадження цього податку „... лишних 10 милл. мар.” [3, с. 344].

У Німеччині система оподаткування прибутку в її сучасній формі з’явилася після Першої світової війни, та була побудована на двох податках: податку на доходи корпорацій та податку на підприємницьку діяльність. Реформа Ерубергера трансформувала прибуткові податки окремих країн Німеччини в єдиний „...имперский подоходный налог, выделил обложение юридических лиц в самостоятельный налог с корпораций” [8, с. 55]. Було встановлено принцип утримання податку у джерела. Ставки податку встановлені надзвичайно високі, від 10 до 60 %. Для малих підприємств з доходом до 50 000 мар. надавалися скидки [8, с. 55].

Дещо іншою організацією відрізняється прибутковий податок в Англії, який введено в кінці 1799 р. у зв’язку з важким фінансовим станом, зумовленим війнами в Північно-Американських колоніях і з Францією. У 1802 р. дію його призупинили, але вже в 1842 р. міністром Робертом Пілем дію цього податку відновлено під назвою Property and Income tax [3, с. 345]. Функціонував він протягом всієї історії Англії, з незначними змінами, та зарекомендував себе досить важливою частиною англійської фінансової системи. Доходи оподатковуються за принципом „у джерела” за п’ятьма розділами або шедулами, які позначаються буквами А, В, С, D, і Е. Підприємства оподатковувалися за шедулою D – дохід від торгових, промислових і транспортних підприємств, промислових цінностей та професій [8, с. 50–51].

Корпораційний податок у своїй чистій формі був введений у Великобританії тільки в 1956 р., який називався прибутковий податок з компаній. До 1956 р. вони обкладалися на рівні з фізичними особами, і, крім того, до них застосовувався додатковий 15% -й податок на прибуток [10].

У Франції корпоративний податок був введений після Першої світової війни. До 1927 р. чисті доходи від торгівлі і промисловості визначалися специфічно – встановлювалися особливі норми із суми обороту. З 1927 р. оподаткування проводиться на основі дійсного чистого доходу, який вказувався в спеціально поданих деклараціях, де зазначався розрахунок прибутку чи збитку. Ставки податку встановлювалися з доходів торгово-промислових підприємств на таких рівнях: при доході до 800 фр. – 22 фр. 50 с.; від 801 до 1500 фр. – 45 фр.; 1501 до 3000 – 150 фр., і т.д. Дохід, більше 50 000 фр., оподатковувався за ставкою 15% [8, с. 60].

У США прибутковий податок розвивався досить швидкими темпами. Уперше він був уведений під час громадянської війни як надзвичайний податок, та в 1872 р. його дію призупинили. У 1894 р. дію його відновили, але майже одразу ж він був проголошений як неконституційний. Але в 1911 р. було внесено шістнадцяту поправку в конституцію і вже в 1913 р. набув чинності новий закон про прибуткове оподаткування. Він вводить (вперше!) прибутковий податок на корпорації [11]. Ставка поділялася на дві складові: нормальна – 2 % та додаткова – 4 % -й податок на доходи кожної корпорації – акціонерної компанії, товариства чи страхової компанії, за винятком повних товариств [12]. Цим же законом вводився і податок на надприбуток. З 1924 р. ставка корпоративного податку була встановлена на рівні 12,5 % від доходу [8, с. 64].

У Російській імперії (у складі якої перебувала Україна) промисловий податок функціонував у формі гільдійських зборів і був встановлений у первинному вигляді маніфестом 1775 року. Їх сутність полягала в тому, що вводилися два види гільдійських податків: постійний і пропорційний. Постійний податок повинен був справлятися у вигляді плати за патентне свідоцтво, яке надавало право на виробництво та торгівлю. Пропорційний податок впроваджувався як один із перших кроків до реалізації ідеї про „податкову справедливість” і повинен був справлятися у вигляді збору, величина якого відповідала б розмірам торгово-промислових підприємств, обсягам їх торгівлі або виробництва. Деякі критерії, що використовувалися, актуальні і донині.

До 1885 р. система гільдійського оподаткування не піддавалася істотним змінам, за винятком підвищення розмірів податків. Зростаючі фінансові труднощі, особливо пов’язані з наслідками російсько-турецької війни 1877–1878 рр., змусили уряд надати особливу увагу розвитку системи оподаткування крупної торгівлі та промисловості, які ставали все більш важливим джерелом надходжень у державну скарбницю.

У 1883 р. міністр фінансів Н. Бунге (професор, ректор Київського університету 1859–1880 рр.) запропонував ввести додатковий 3 % податок з чистого прибутку торгових і промислових підприємств, починаючи з доходів 20 тис. крб. – для 1 гільдії, а для 2 гільдії – залежно від класу місцевості. Це був перший історичний крок для впровадження першої форми оподаткування прибутку підприємств на теренах України.

Проект Бунге вводив для великих підприємств, хоча і далеко не повною мірою, елементи прибуткового оподаткування, що вже практикувалося в розвинених країнах. 5 червня 1884 р. первинний законопроект трипроцентного податку, внесений міністром фінансів Н.Х. Бунге, при розгляді на засіданні Державної Ради був знехтуваний. „Зручний момент для встановлення прибуткового податку ще не наступив. При недостатньому ще розвитку освіти та загальній недовірі до нього, прибутковий податок неодмінно повинен бути податком загальним і завершальним для побудови податкової системи...” [13].

Введення 15 січня 1885 р. Правил обкладення торгових і промислових підприємств додатковим збором (процентним і розкладним), щоправда в сильно урізаному виді законопроекту Н.Х. Бунте, означало реальне визнання суспільством існування питання про необхідність поступового впровадження прибуткового оподаткування господарської діяльності та загальної прибуткової шкали оподаткування в структуру економічного життя Росії, з метою встановлення справедливого „співвідношення норми платежів до норми платіжних сил”.

З 01.01.1899 р. в Україні введено так званий „новий промисловий податок”, який був розділений на дві частини – основний (плата за промислові свідоцтва) та додатковий, який справляється з: 1) акціонерних та інших підприємств, які публікують свої звіти, та в свою чергу поділявся на податок з капіталу і процентного збору з прибутку; 2) інших підприємств [3, с. 307–308].

Дореволюційна Україна характеризується багатим історичним досвідом в оподаткуванні прибутку, особливо в період військових дій. Майже за рік до Лютневої революції 13 травня 1916 року Рада Міністрів Росії затвердила Положення „Про встановлення тимчасового податку на приріст прибутків торгово-промислових підприємств і винагороди особистих промислових занять та про підвищення розмірів відрахувань на погашення вартості деякого майна при обчисленні прибутків, що підлягають обкладенню процентним збором”. Він стягувався в таких розмірах [14]:

1) з підприємств, не зобов’язаних публічно звітувати про результати своєї діяльності, осіб вищої адміністрації акціонерних підприємств, індивідуальних підприємців з суми приросту прибутку або винагороди до 1000 крб. – 30 %, до 15 тисяч – 41 %, понад 100 тисяч – 60 %;

2) з підприємств, зобов’язаних публічно звітувати про результати своєї фінансово-господарської діяльності при відношенні прибутку до основного капіталу у розмірі 6 % – ставка податку 40 % суми приросту прибутку, 9,5 % прибутку до вартості основного капіталу – 50 % суми приросту прибутку.

Граничний розмір оподаткування прибутку підприємств сягав 90%.

Отже, бурхливий розвиток товарного виробництва, фінансових послуг і навіть постійне ведення війн зумовило об’єднання охарактеризованих вище податків та виділення в окрему галузь системи оподаткування прибутку підприємств, що в свою чергу дас повне право визнати, що на початку ХХ ст. з’явилася нова форма оподаткування прибутку – прибуткове оподаткування корпорацій.

На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що оподаткування прибутку юридичних осіб є порівняно новою формою оподаткування, яка набула найбільшого поширення після першої світової війни. Основна причина його введення – великі дефіцити бюджетів внаслідок ведення воєнних дій. Корпораційний податок почав поєднувати в собі первинні форми оподаткування прибутку – це промисловий податок і податок на грошові капітали. Таке поєднання досить позитивно позначилося на розвитку бізнесу, особливо великого.

Після введення корпораційного податку (друга половина ХХ ст.), в основному як фіскального інструмента, він почав носити суто регулюючий та стимулюючий характер щодо підприємницької діяльності. Проведений аналіз також показав, що доцільність введення даного податку не викликає сумнівів ні з фіскальної, ні з регулюючої сторони,

дина проблема, як зазначали Є. Селігман та Р. Стурм, криється в дефіциті високого ступеня суспільної моралі та політичної чесності.

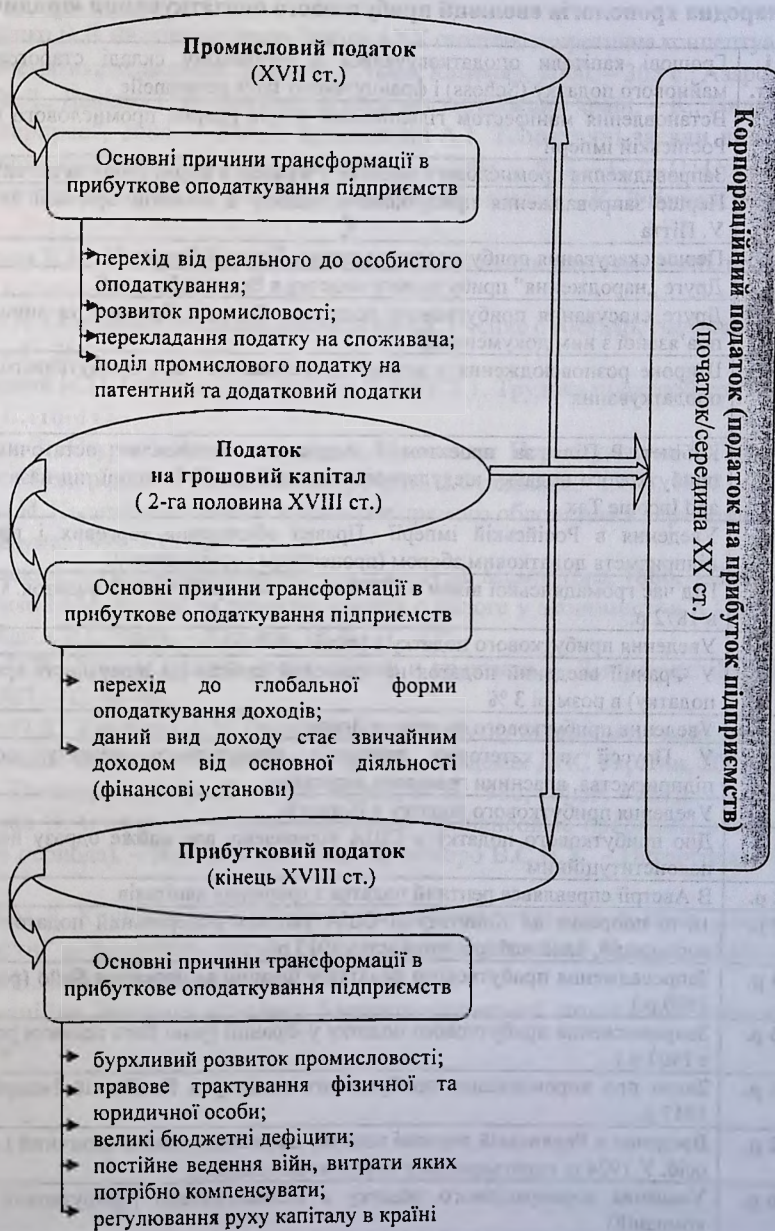


Рис. 1. Еволюційна схема становлення та розвитку оподаткування прибутку підприємств

Міжнародна хронологія еволюції прибуткового оподаткування юридичних осіб

XVI і XVII ст.	Грошові капітали оподатковувалися в загальному складі старогерманського майнового податку (Schoss) і французькому <i>taille personnelle</i>
1775 р.	Встановлення маніфестом гільдійських зборів (форма промислового податку) в Російській імперії
1791 р.	Запровадження промислового податку у Франції в формі збору за патент
1799 р.	Перше запровадження прибуткового податку в Великій Британії за проектом У. Пітта
1802 р.	Перше скасування прибуткового податку у Великій Британії
1805 р.	Друге „народження” прибуткового податку в Великій Британії
1816 р.	Друге скасування прибуткового податку у Великій Британії та знищення всієї пов'язаної з ним документації
40–50-рр. XIX ст.	Широке розповсюдження у всьому цивілізованому світі прибуткового принципу оподаткування
1842 р.	Кабінет Р. Піля за проектом Г. Аддінгтона встановлює остаточний варіант прибуткового податку шедулярного типу в Великій Британії під назвою <i>Property and Income Tax</i>
1855 р.	Уведення в Російській імперії „Правил обкладення торгових і промислових підприємств додатковим збором (процентним і розкладним)”
1862 р.	Під час громадянської війни в США вводиться прибутковий податок. Скасований в 1872 р.
1864 р.	Уведення прибуткового податку в Італії
1872 р.	У Франції введений податок на грошовий капітал (за відсутності прибуткового податку) в розмірі 3 %
1877 р.	Уведення прибуткового податку в Японії
1891 р.	У Пруссії в категорію платників прибуткового податку потрапляють підприємства, власники грошових капіталів
1892 р.	Уведення прибуткового податку в Норвегії
1894 р.	Дію прибуткового податку в США відновлено, але майже одразу його визнали неконституційним
1898 р.	В Австрії справлявся рентний податок з грошових капіталів
1911 р.	16-та поправка до Конституції США уводить федеральний податок на доходи корпорацій, який набирає чинності з 1913 р.
1914 р.	Запровадження прибуткового податку у Франції за проектом Кайо (розглядався з 1870 р.)
1916 р.	Запровадження прибуткового податку у Франції (різні його проекти розглядалися з 1907 р.)
1916 р.	Закон про впровадження прибуткового податку в Російській імперії з жовтня 1917 р.
1922 р.	Введення в Радянській державі податку на доходи і майно фізичний і юридичних осіб. У 1924 р. перетворений у прибутковий податок
1956 р.	Уведення корпоративного податку в Великобританії (прибутковий податок з компаній)

Джерело: Складено автором на основі праць, проаналізованих у статті

ЛІТЕРАТУРА

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.; Азаров М.Я., Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К.: Видавничий дім „Комп’ютерпрес”, 2004. – 240 с.; Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 4–11; Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
2. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика., 2003. – С. 205.
3. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб., 1904. – С. 287.
4. Веселовский М.П. О подоходном налоге: Т. XVI. 2.1. Трудовъ податной комиссии. – СПб., 1869. – С. 116–117.
5. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения: Пер. студентов В.Гефдинга и Б.Никольского / Под. ред. и с предисловием проф. М.И.Фридмана. – СПб., 1908. – С. 25.
6. Озеров И.И. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии. – СПб: Тип. В. Киршбаума, 1899. – С. 12.
7. Свиричевский А. Подоходный налог. – М.: Тип. А.И. Мамонтова, 1886. – С. 93–94.
8. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А.Смита, Ж.-Б.Сейя, Сисмонди и Д.С.Миля. – Харьков, 1870. – С. 135.
9. Гензель П.П. Прямые налоги: очерк теории и практики. – Ленинград: фин. издат. НКФ СССР, 1927. – С. 48–49.
10. Данілов О.Д., Жеребних А.М. Оподаткування прибутку підприємств та відрахування до цільових фондів: Навчальний посібник. – Ірпінь., Академія ДПС України, 2002. – С. 8.
11. Kahn J. The biggest tax rip off. – Polit. Affairs, N.Y., 1980, vol.59. – №12. – Р. 22–24.
12. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). – Изд-во Сев. – Зап. Промбюро В.С.Н.Х. – Петроград, 1924. – С. 80.
13. Гавлин М.Л. Крупное (гильдейское) предпринимательство и идея „Податной справедливости” в пореформенной России (Борьба мнений вокруг налогового законопроекта Н.Х. Бунге) // Финансы. – 2001. – № 2.
14. Інформаційна Інтернет сторінка Башкирстанської податкової інспекції – www.bashnalog.ru