

15. Шипуліна Ю.С. Інноваційна культура як основа сприятливого середовища інноваційного розвитку організації: методичні засади оцінки // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 1. – С. 236–246.
16. Ілляшенко С.М. Факторний аналіз стану інноваційної культури підприємства / С.М. Ілляшенко, Ю.С. Шипуліна // Економічний часопис XXI, 2014. – № 3-4. – С. 31–34.
17. Шипуліна Ю.С. Інноваційна культура як складова інноваційно-сприятливого середовища на сучасному підприємстві / Ю.С. Шипуліна // Інновації у маркетингу і менеджменті : монографія / за ред. д.е.н., професора С.М. Ілляшенка. – Суми : ТОВ «Друкарський дім «Папірус», 2013. – С. 132–140.
18. Подивись у дисертації Голишевої методику перевірки думок експертів.
19. Шипуліна Ю.С. Підходи до оптимізації структури інструментів і методів формування та розвитку інноваційної культури підприємств / Ю.С. Шипуліна // Вісник НТУ «ХПІ», 2013.– № 44(1017).– С. 137–145.
20. Прокопенко О.В. Мотивація персоналу і інноваційна культура підприємства / О.В. Прокопенко, Ю.С. Шипуліна // Маркетинг: теорія і практика. Збірник наукових праць Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля / Ред. кол.: Т.С. Максимова (гол. ред.) – Луганськ, вид-во СНУ ім. В. Даля, 2014. – № 21. – С. 134–142.

УДК 336.1

Дворянінов А.В.
*аспірант кафедри фінансів та банківської справи
Європейського університету*

ПОДАТКОВІ МЕХАНІЗМИ ДЕТИНІЗАЦІЇ ПРИБУТКІВ

Стаття присвячена проблемі тіннізації прибутків в Україні та пошуку способів їх детинізації за рахунок використання податкових механізмів. Досліджено недоліки чинної системи оподаткування в Україні, які провокують суб'єктів господарювання до ухилення від сплати податків. Запропоновано зміни у податкових механізмах, які сприятимуть детинізації прибутків.

Ключові слова: тіннова економіка, податок на прибуток, ухилення від сплати податку на прибуток, податкові механізми, детинізація прибутків.

Дворянинов А.В. НАЛОГОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ ДЕТЕНИЗАЦИИ ПРИБЫЛИ

Статья посвящена проблеме тенизации доходов в Украине и поиску способов их детенизации за счет использования налоговых механизмов. Исследованы недостатки действующей системы налогообложения в Украине, которые провоцируют субъектов хозяйственной деятельности к уклонению от уплаты налогов. Предложены изменения в налоговых механизмах, которые способствовали бы детенизации прибыли.

Ключевые слова: теневая экономика, налог на прибыль, уклонения от уплаты налога на прибыль, налоговые механизмы, детенизация доходов.

Dvoryaninov A.V. TAX MECHANISMS OF PROFITS UNSHADOWING

The article is about the problem of shadow incomes in Ukraine and ways of their unshadowing through the use of tax mechanisms. It has been researched the shortcomings of the current tax system in Ukraine that provoke businesses to avoid paying taxes. It has been proposed the changes in tax mechanisms that contribute to unshadowing profits.

Keywords: shadow economy, income tax, evasion of income tax, tax mechanisms, legalization of profits.

Постановка проблеми. Питання боротьби з тінговою економікою є одним з найгостріших на сучасному етапі розбудови вітчизняного господарства. На даний час присутність такого феномену в економічній системі України оцінюється в середньому у 50% від загального ВВП, що є найбільшим показником серед усіх європейських країн. Попри особливості та передумови побудови економічної моделі, недостатньо законодавчу врегульованість діяльності суб'єктів господарювання, значний обсяг тінзових відносин також зумовлений чинною недосконалою податковою системою, яка здебільшого стає основною причиною податкової оптимізації та відходу господарської діяльності у тінзовий спектр.

Закономірно, що боротьба з тінговою економікою може бути ефективною при налагодженні взаємовідносин суб'єктів господарювання та держави з приводу сплати податків за рахунок вдосконалення або зміни існуючих податкових механізмів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми детинізації економіки України в цілому та детинізації прибутків зокрема присвячені праці вітчизняних науковців З. Варналія, А. Базилюка, І. Мазур, О. Турчинова, Ю. Харазішвілі, Т. Тищука, Я. Жаліла та ін.

Проте щорічна динаміка зростання кількості порушень податкового права, збільшення обсягів капі-

талу, який виводиться за кордон через тінкові схеми податкової оптимізації, нарощування обсягів прибутків, що уникають офіційного обліку, зумовлює подальший науковий пошук щодо змін у системі оподаткування та вдосконалення податкових механізмів задля недопущення вищепереліченого та детинізації вітчизняної економіки.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає в аналізі недоліків чинної системи прибуткового оподаткування та розробці рекомендацій щодо удосконалення податкових механізмів, які сприятимуть детинізації доходів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Діючи в Україні система оподаткування, попри певні позитивні трансформації останніми роками, залишається ще далекою від зразкової, яка була б прийнятною хоча б для половини усіх платників податків. Недосконалість податкових механізмів, які формують модель оподаткування, сприяє розвитку тінгової економіки, яка проявляється у різних способах та шляхах ухилення від оподаткування. За даними податкової статистики близько 80% підприємств – платників податків порушують податкове законодавство, причому переважна більшість – в частині ухилення від оподаткування або мінімізації податкових зобов'язань.

Ухилення від сплати податків являє собою дії, спрямовані на використання незаконних прийомів зменшення розміру податкового зобов'язання, за вчинення яких передбачається адміністративна та кримінальна відповідальність. У свою чергу, податкова оптимізація являє собою дії, спрямовані на зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

Обов'язок сплачувати податки є конституційним обов'язком. Проте велике бажання суб'єктів господарювання не виконувати або зменшити податкові зобов'язання породжує безліч способів ухилення від оподаткування в українській податковій системі. Способи ухилення від сплати обов'язкових платежів можуть бути різноманітними і залежати як від податку, збору, іншого обов'язкового платежу, що не сплачується, так і від самого платника.

Приховування власного прибутку до оподаткування є одним з найпоширеніших видів податкового зловживання. Суб'єкт господарювання може мінімувати розмір податку на прибуток за рахунок певних дій, а саме:

- завищення в первинних документах, в документах обліку, в звіті про фінансові результати даних про матеріальні затрати (внесення в затрати матеріалів замовника, складання фіктивних документів зі списування матеріалів на виробництво, внесення в авансові звіти витрат на неіснуючі відрядження та ін.);

- заниження в первинних документах, в документах обліку, в звітних документах даних про виручку (заниження кількості куплених товарів, заниження ціни реалізації товарів, оплата товаром («чорний бартер»), покупка і реалізація товарно-матеріальних цінностей за готівковий розрахунок («чорний нал») та ін.;

- заниження оподаткованого прибутку (створення незареєстрованого підприємства (наприклад, на базі ліквідованого), завищення витрат на оплату праці, завищення чисельності працівників, безпідставне (незаконне) отримання податкових пільг);

- приховування прибутку за змовою з керівниками інших підприємств, які користуються пільгами по оподаткуванню (фіктивна здача в оренду основних засобів підприємствам, що користуються податковими пільгами, перерахування прибутку на підприємство, яке має податкові пільги).

Приховування реальних прибутків від оподаткування в Україні шляхом завищення собівартості продукції, робіт та послуг, реалізації контрабандних товарів, використання фіктивних фірм, здійснення

іншої підприємницької діяльності в «тіньовій» сфері підприємництва набули масового характеру та створили загрозу для економіки держави [1].

Впродовж 2007-2012 років кількість юридичних осіб – платників податку на прибуток зросла на 10% (347 тис. осіб – у 2007 році, 384 тис. осіб – у 2012 році). Однак більш ніж у 5,5 рази зросла сума зменшеного від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток у результаті податкових перевірок за цей період (2703,8 млн грн – у 2007 році, 16801,5 млн грн – у 2012 році). Такі показники є свідченням розширення масштабів податкових зловживань з боку суб'єктів господарювання [2].

Приховування від оподаткування прибутків є однією з найбільш виразних форм тіньової економіки в Україні. Причиною тому є високе податкове навантаження на інвестиційний актив (бізнес-одиницю). За розрахунками Міністерства доходів та зборів України [3], ефективне податкове навантаження для власників бізнесу в існуючій системі оподаткування становить 45,5% у виробництві та 42% – у торгівлі. За існуючого фіскального навантаження суб'єкти господарювання часто вдаються до податкової оптимізації, яка дає їм змогу ухилитися від сплати податків. При використанні інституту «податкової оптимізації» ефективне податкове навантаження знижується до 19,2% у виробництві та 16,4% у торгівлі.

Прийнятий Податковий кодекс України, в якому було передбачено поступове зниження ставки податку на прибуток, не сприяв зниженню податкового навантаження на корпоративні прибутки в Україні, не створив серйозних інвестиційних стимулів та не сприяв виведенню прибутків у світловий спектр.

Базова ставка податку на прибуток розміром 25%, яка діяла в Україні до 1 квітня 2011 року, створювала відчутне податкове навантаження, проте не відносилася до категорії найвищих у світі. У більшості країн світу податок на прибуток корпорацій коливається в межах 20-30%.

В Україні ставка податку на прибуток зменшується поступово, зокрема з 1 квітня 2011 року ставка податку на прибуток становила 23%, з 1 січня 2012 р. – 21%, з 1 січня 2013 р. – 19% [4].

За оптимальних умов господарювання та наявності чітких правил гри, необтяжених корупційною складовою, заходи щодо скорочення ставки податку на прибуток могли б принести вагомий ефект, проте диспропорційні вітчизняної податкової системи стають на заваді інвестиційному стимулюванню та детінізації економіки.

Однією з головних ознак недосконалого оподаткування є надто велика частка податку на прибуток підприємств у структурі Зведеного бюджету країни. Як свідчать статистичні дані (табл. 1) за період з

Таблиця 1

Частка податку на прибуток у Зведеному бюджеті України

Показник	Роки						Відхилення 2012/2007 (-,+)
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Доходи бюджету, млрд грн	219,9	297,9	288,6	314,4	398,3	445,5	+225,6
Надходження податку на прибуток, млрд грн	34,4	47,85	33,04	37,38	54,7	55,3	+20,0
Частка податку на прибуток у доходах бюджету, %	15,6	16,1	11,5	12,8	13,8	12,5	-3,1
Частка податку з доходів фізичних осіб у доходах бюджету, %	15,8	15,4	15,4	16,2	15,2	15,3	-0,5
Частка податку на прибуток у податкових надходженнях до бюджету, %	21,3	21,1	15,9	17,8	16,3	16,5	-4,8

Джерело: за даними Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [5]

2007 по 2012 роки, його загальні обсяги, акумульовані в бюджет України, майже дорівнюють обсягам надходжень податку з доходів фізичних осіб.

У країнах з розвинутою ринковою економікою спостерігається зовсім протилежна тенденція, де надходження до бюджету податку на прибуток юридичних осіб в рази менше за надходження від податку з доходів фізичних осіб. Якщо в Україні частка податку з прибутків юридичних осіб в структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету впродовж 2007-2012 років коливається в межах 15,9-21,3%, то, наприклад, в США аналогічний показник менший фактично втричі.

Ще однією проблемою функціонування податку на прибуток в Україні є перевищення ефективної ставки оподаткування над базовою номінальною ставкою (рис. 1), відповідно, у результаті суб'єкти господарювання фактично несуть більше податкове навантаження, ніж визначено Податковим кодексом. Відношення ефективної податкової ставки до нормативної відображає фіскальну ефективність податку, і його значення повинне прямувати до одиниці.

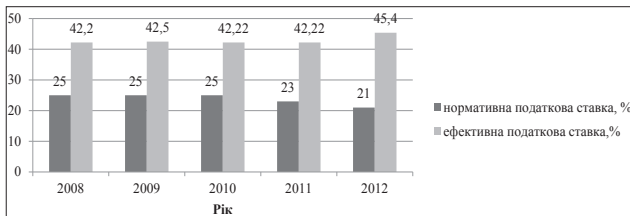


Рис. 1. Співвідношення нормативної та ефективної ставок податку на прибуток за 2008-2012 роки

Джерело: побудовано за даними AGN International [6]

Як видно з даних рис. 1, впродовж 2008-2012 років зберігається тенденція до значного переважання ефективної ставки податку на прибуток підприємств над нормативною, що визначається законодавством. Причому при зниженні нормативної ставки на 2% у 2012 році ефективна ставка зросла на 3,2%. Збільшившись з 42,2% у 2011 році до 45,4% у 2012 році, ефективна ставка податку на прибуток перевищує нормативну удвічі. Необхідно зазначити, що подібний розрив між номінальною та ефективною ставками податку на прибуток в Україні є найбільшим серед переважної більшості країн Європи.

Окремою негативною складовою у функціонуванні податкової системи України, що пов'язана з оподаткуванням прибутків підприємств, є недосконалий механізм надання податкових пільг у вигляді нульової ставки податку на прибуток певним категоріям підприємств. З 2011 року окремі сектори вітчизняної економіки отримали пільгу із сплати податку на прибуток, тим самим отримали стимул до перенесення прибутків до таких секторів з мотивації ухилення від сплати податків.

Розгалужена система податкових пільг є мало-ефективною через їх розподіл за галузевою належністю. Подібний підхід розподілу пільг провокує своєрідний кумулятивний ефект, коли збільшення переліку галузей, які отримують податкові пільги, посилює бажання підприємств інших галузей лобювати податкові преференції.

На стадії розробки Податкового кодексу пільги планувалося надавати лише галузям альтернативної енергетики, авіабудування та підприємствам, які займаються видобутком метану з вугільних родовищ. Проте на завершальній стадії перелік таких галузей розширили, включивши в нього суднобудування, аграрне машинобудування, легку промисловість, готельний бізнес, а після прийняття ПК пільг домоглися підприємства ІТ-індустрії [4]. Більш того, Закон «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць» [7] взагалі дозволяє отримати пільги фактично будь-якому підприємству, що має можливість лобювати свої інтереси в органах влади.

Підприємства, що отримують пільги, не можуть гарантувати, що вивільнені від оподаткування кошти спрямовуватимуться на інноваційний розвиток. Проте бюджет держави щорічно зазнає відчутних втрат, надаючи пільг з податку на прибуток (табл. 2).

Податкові пільги мають використовуватися дуже обережно та вибірково, доки неможливо забезпечити таких умов, щоб пільговий режим оподаткування податком на прибуток не використовувався як стимул до перенесення прибутків до секторів, в яких застосовуються пільги з мотивації ухилення від сплати податків, або підприємствами, які не вдаються до інвестування у розвиток власної діяльності.

Взагалі, Україна відстала від глобальної тенденції поступового відходу від галузевого підходу до надання податкових пільг. Уряди країн з розвиненими ринковими економіками намагаються стимулювати не окремі галузі, а процеси технологічного і технічного оновлення як такі, незалежно від галузевої чи регіональної приналежності. Це стосується модернізації виробничих фондів та впровадження новітніх технологій; інвестицій в інновації та НДДКР, що підвищують конкурентоспроможність товарів; впровадження енергоефективних технологій, що дозволяють зменшити та раціоналізувати споживання енергії; підвищення екологічності виробництва і продукції; створення нових робочих місць; підтримки малого бізнесу як важливого чинника зайнятості населення [8].

У цілому податок на прибуток можна використати як потужний механізм для інвестиційної діяльності, прискорення економічного розвитку та детінізації економіки. Але саме по собі зменшення ставки оподаткування ще не означає гарантії поживлення у бізнес-середовищі. Тому основний акцент варто зробити не лише на номінальне зменшення податково-

Таблиця 2

Оцінка пільгового оподаткування з податку на прибуток, 2008-2012 рр.

Показник	Рік				
	2008	2009	2010	2011	2012
Загальні втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування, млн грн	22,9	28,2	37,1	59,1	48,7
У тому числі втрати бюджету від надання пільг зі сплати податку на прибуток, млн грн	1,7	1,9	2,1	15,4	15,1
Кількість пільговиків зі сплати податку на прибуток, осіб	931	1104	1 525	5 469	4 334

Джерело: складено за даними Міністерства доходів і зборів України [3]

го навантаження, тобто пригнічення його фіскальної функції, а й одночасно активізувати регуляторну та стимулюючу функції податку.

Сучасні методи податкового стимулювання економіки сприймаються економістами як пасивні та активні, де зниження ставок податків якраз належить до пасивних методів. Формально виникає ситуація, коли держава за власної ініціативи дозволяє суб'єктам господарювання залишати собі більшу частку отриманих прибутків. Такі кроки робляться з метою майбутнього поживлення інвестиційного клімату в країні. Проте відсутня гарантія того, що платники податків використають в майбутньому зекономлені кошти на інвестиційні проекти. У кращому випадку лише третина таких додаткових прибутків буде спрямовуватися за інвестиційним призначенням.

В українських реаліях в першу чергу необхідно на законодавчому рівні розмежувати поняття «податкові пільги» та «податкові стимули». До податкових стимулів необхідно віднести ті податкові інструменти, що знижують в кінцевому підсумку розмір сплаченого податку в порівнянні з тим, який сплачувався б відповідно до загального режиму оподаткування, проте які змінюють рішення інвестора на користь будівництва нового підприємства, збільшення обсягів інвестицій та виробництва, створення додаткових робочих місць.

Окрім того, до заходів стимулювання економічного розвитку за допомогою податків можна віднести нарахування прискореної амортизації. Використання чинника прискореної амортизації як основи для економічного стимулювання пояснюється його внутрішніми властивостями. По суті, прискорена амортизація є субсидією на інвестиційну діяльність за рахунок державного бюджету. Амортизаційні відрахування за своєю природою є найстабільнішим джерелом коштів для підприємства, які не залежать від зміни зовнішньої ситуації. Крім того, вони є власними коштами суб'єкта господарювання, що дозволяє йому уникати залучення позики у вигляді недешевих кредитів для інвестування. Контроль державних органів за цільовим призначенням амортизаційного фонду і штрафи у вигляді додаткового податкового навантаження є найкращою запорукою для того, щоб витратити його на модернізацію і розширення виробництва. Прискорена амортизація дозволяє отрима-

ти гроші вже у перші роки після введення основних фондів і спрямувати їх на подальший розвиток.

Висновки з проведеного дослідження. Попри прийнятий Податковий кодекс України, податкова система країни залишається все ще розбалансованою, що серед іншого проявляється у відсутності ефективної фіскальної політики відносно справляння податку на прибуток, оскільки його ефективна ставка значно перевищує номінальну, що закріплена Кодексом. Наслідком недоліків прибуткового оподаткування є тінізація економічних відносин в частині ухилення від сплати податку на прибуток суб'єктами господарювання.

Задля детінізації прибутків необхідною є переорієнтація у системі прибуткового оподаткування з використання податкових пільг для підприємств окремих галузей на впровадження податкових стимулів підприємств без галузевої приналежності. Також необхідно ввести метод прискореної амортизації задля стимулювання інвестиційного потоку в середі підприємства. Така зміна податкових механізмів сприятиме стимулюванню інвестиційного клімату та економічному зростанню в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Франчук С. Ухилення чи оптимізація? / С. Франчук // Юридична газета. – № 43(127) 25 октября 2007 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yur-gazeta.com/ru/article/1337/>.
2. Основні показники з питань реалізації державної податкової політики. – К. : ДПС України, 2013. – 34 с.
3. Міністерство доходів та зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/>.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України . – 2011. – № 13-14; № 15-16; № 17. – С. 556.
5. Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/news/435/?lang=ua>.
6. AGN International [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agn-europe.org/tax/index.html>.
7. Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць : Закон України 06.09.2012 р. № 5205-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5205-17>.
8. Молдован О.О. Щодо реформування податкових інструментів стимулювання господарської діяльності в Україні. Аналітична записка // Національний інститут стратегічних досліджень при Президенті України-и [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1422/>.