

Л. Г. Олейнікова

ПОДАТКОВІ МЕХАНІЗМИ ДЕТИНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Досліджено динаміку розвитку тіньового сектору економіки в Україні та країнах Європи. Визначено фактори, що впливають на формування тіньового сектору вітчизняної економіки, та наслідки його існування. Запропоновано сукупність взаємопов'язаних механізмів детінізації економічної діяльності, які необхідно запровадити в державній політиці України, зокрема податковій.

Dynamic of the development of the shadow economy in Ukraine and Europe is explored. Factors influencing the formation of the shadow sector of the national economy and the consequences of its existence are defined. A set of interrelated tax mechanisms of the state policy of Ukraine, including tax policy, to eliminate the shadow economic activity are suggested.

Ключові слова: податки, Податковий кодекс, тіньовий сектор економіки, механізми детінізації, конкурентоспроможність, інвестиції, адміністрування податків.

Тіньова економіка є об'єктивним явищем, яке характерне для всіх країн світу. На останньому Всесвітньому економічному форумі поширення тіньової економіки визнано одним із основних глобальних ризиків майбутнього десятиліття¹. Така оцінка пов'язана з негативними наслідками цього явища, а саме:

- викривленням конкурентного середовища, що створює невідгідні умови для функціонування легального сектору та спонукає його до переходу в “тінь”;
- зниженням ефективності заходів державного регулювання економіки;
- зменшенням фінансового ресурсу зведеного бюджету, зростанням податкового навантаження на легальний сектор економіки;
- непродуктивним впливом капіталу з країни;
- значною кількістю неконтрольованих тіньових фінансових потоків.

Податкова політика держави є одним із ефективних інструментів зменшення тіньового сектору економіки та забезпечення рівних конкурентних умов для суб'єктів господарювання.

Вагомий внесок у дослідження сфер державних фінансів і податків зробили такі зарубіжні вчені, як А. Аткинсон, Е. Ауріол, П. Гутман, П. Кругман, М. Портер, Д. Стігліц, Ф. фон Хаек, С. Хант, Ф. Шнайдер та ін. Проблеми оподаткування розробляються також відомими українськими й російськими вченими, зокрема В. Бризгалінін, Т. Єфименко, Ю. Івановим, І. Майбуrowим, А. Соколовською. Утім, певні аспекти окресленої проблематики потребують подальшого вивчення. У зв'язку з цим метою статті є визначення механізмів

¹ Global Risks Report 2011. Sixth Edition. An Initiative of the Risk Response Network. January 2011 / World Economic Forum [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reports.weforum.org/wp-content/blogs.dir/1/mp/uploads/pages/files/global-risks-2011.pdf>.

державної політики загалом і податкової зокрема, які можуть сприяти зменшенню тіньового сектору економіки й толерантному ставленню платників до політики держави у сфері оподаткування.

Частка тіньового сектору істотно різниться по країнах та становить від 8,0 % ВВП у Австрії до 32,3 % ВВП у Болгарії (табл. 1).

Таблиця 1. Розмір тіньової економіки в країнах Європи, % ВВП

Країна	2008	2009	2010	2011	
				розрахунки проф. Ф. Шнайдера*	розрахунки "Tax Justice Network"***
Австрія	8,1	8,5	8,2	8,0	9,7
Бельгія	17,5	17,8	17,4	17,1	21,9
Болгарія	32,1	32,5	32,6	32,3	35,3
Чехія	16,6	16,9	16,7	16,4	18,4
Данія	13,9	14,3	14,0	13,8	17,7
Фінляндія	13,8	14,2	14,0	13,7	17,7
Франція	11,1	11,6	11,3	11,0	15,0
Німеччина	14,2	14,6	13,9	13,7	16,0
Греція	24,3	25,0	25,4	24,3	27,5
Угорщина	23,0	23,5	23,3	22,8	24,4
Ірландія	12,2	13,1	13,0	12,8	15,8
Італія	21,4	22,0	21,8	21,2	27,0
Нідерланди	9,6	10,2	10,0	9,8	13,2
Польща	25,3	25,9	25,4	25,0	27,2
Португалія	18,7	19,5	19,2	19,4	23,0
Румунія	29,4	29,4	29,8	29,6	32,6
Іспанія	18,7	19,5	19,4	19,2	22,5
Словаччина	16,0	16,8	16,4	16,0	18,1
Швеція	14,9	15,4	15,0	14,7	18,8
Великобританія	10,1	10,9	10,7	11,0	12,5
Туреччина	28,4	28,9	28,3	27,7	31,3
Норвегія	14,7	15,3	15,1	14,8	18,7

Джерело: Kearney A. T. The Shadow Economy in Europe / A. T. Kearney. — Inc. Marketing & Communications, 2011. — 18 p.; * Schneider F. The Shadow Economy in Europe / F. Schneider. — Chicago ; Illinois, 2011; ** Tax Justice Network [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcatart=2&changelang=1.

Водночас окремі вчені зауважують, що тіньова економіка може відігравати контрциклічну роль, пом'якшуючи негативний вплив на легальний сектор у періоди економічного спаду. Як зазначається, ефект від функціонування тіньового сектору економіки найбільш помітний під час загострення циклічних криз та впливає на рівень добробуту й споживання². Небезпечним

² Europe: Hidden economy // The Financial Times. — 2011. — June 18 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ft.com/intl/cms/s/>

для економіки й таким, що істотно викривлює конкурентне середовище, вважається рівень тіньового сектору понад 30 % ВВП.

В Україні, за різними експертними оцінками, в “тіні” перебуває 35—50 % ВВП. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, рівень тіньової економіки досяг максимального значення в 2009 р., а після введення в дію Податкового кодексу України знизився до 34 % ВВП (табл. 2)³.

Таблиця 2. Динаміка тіньового сектору економіки в Україні, % ВВП

Тіньовий сектор	2007	2008	2009	2010	2011
Частка, % ВВП	28	34	39	38	34
Обсяг, млн грн	201 804,7	322 339,0	356 204,6	411 371,6	447 644,0

Джерело: складено за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (<http://www.me.gov.ua>).

Слід зазначити, що в країнах Європи тіньовий сектор сформований переважно за рахунок заборонених видів діяльності (нелегальних). Особливістю тіньової економіки в Україні є те, що вона формується здебільшого за рахунок легальних видів діяльності, доходи від яких виводяться з-під оподаткування. Унаслідок умисного ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України) створюється до 80 % тіньових капіталів, що негативно впливає як на формування дохідної частини державного бюджету, так і на обсяги ВВП⁴.

Найпоширенішими способами отримання тіньових доходів в Україні є:

- ухилення від оподаткування;
- незаконне відшкодування ПДВ;
- операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- інвестиційні й кредитні операції;
- операції з цінними паперами;
- операції фіктивного страхування й перестраховування;
- торгівля товарами, що імпортовані в країну незаконно;
- неформальна зайнятість та приховування фондів оплати праці;
- виготовлення й розповсюдження заборонених чи обмежених у обороті товарів (зокрема, наркотичних речовин);
- злочини проти власності;
- операції з купівлі-продажу землі;
- корупційні діяння;
- азартні ігри.

³ Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/>

⁴ Ганчаєва В. В. Содействие и стимулирование добровольной уплаты налогов — главное направление работы налоговых органов / В. В. Ганчаева, Н. Н. Емченко // Финансы, учет, банки. — 2002. — Вып. 8. — Ч. 2. — С. 218.

Ключовою ланкою в схемах ухилення від оподаткування та непродуктивного виведення капіталів є кредитні й фінансові установи. Таке виведення капіталів здійснюється переважно через операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності, інвестиційні й кредитні операції, операції з цінними паперами, фіктивного страхування та перестраховання⁵. Україна посіла 16 місце за обсягами виведеного з неї капіталу. Згідно з міжнародними оцінками, за період 2000—2009 рр. його обсяг сягнув понад 92 млрд дол. США⁶.

Слід зазначити, що способи отримання тіншових доходів постійно вдосконалюються, застосовуються нові фінансові інструменти, технології, що значно ускладнює роботу контролюючих органів.

Програмою економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” визначено, що політика держави у сфері оподаткування є одним із ефективних інструментів стимулювання економічного зростання та зменшення тіншового сектору (некримінального характеру). На виконання завдань із детінізації економіки, поставлених у цій Програмі, Податковим кодексом України передбачено поступове зниження ставок основних податків та внесено зміни в механізм їх справляння, спрямовані на зменшення масштабів уникнення податків та ухилення від їх сплати. Утім, темпи детінізації в Україні є невисокими, адже не задіяні інші механізми регуляторного, адміністративного й правового характеру, які спонукали би платників переводити діяльність у правове поле та сплачувати податки за зниженими ставками.

Значний розмір тіншового сектору виступає фактором, що істотно знижує ефективність економічних реформ. По-перше, поза межами законодавчого поля й далі працює досить велика кількість осіб. Відповідно, підприємці, що готові працювати легально, втрачають конкурентоспроможність та змушені використовувати тіншові схеми, принаймні там, де їх застосовують інші гравці ринку. По-друге, можливість ігнорувати визначені державою норми та правила знижує довіру громадян до державного апарату, а отже й ефективність реформ. По-третє, чималий тіншовий сектор стає поживним середовищем для корупції. Крім того, зростання корупційного тиску на легальний сектор економіки знов-таки примушує його до застосування тіншових схем.

При переході платника податків у тіншовий сектор економіки збільшується податковий і адміністративний тиск на тих, хто залишається. Як наслідок, одна частина платників податків може тією чи іншою мірою ухилитися від їх сплати, а друга повинна сплачувати доволі високі податки, а також

⁵ Гальчинский А. Становление инвестиционной модели экономического роста Украины / А. Гальчинский, С. Левочкин // Экономика Украины. — 2004. — № 6. — С. 10.

⁶ Kar D. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2001—2010 / D. Kar, S. Freitas [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://iff.gfintegrity.org/iff2012/2012report.html>.

компенсувати втрати від зловживань конкурентів. Окреслена ситуація створює значну порівняльну перевагу для суб'єктів, що працюють у “тіні”, та значні перешкоди для легальних інвестицій. Таким чином, для успішної реалізації Програми економічних реформ необхідно запровадити радикальні механізми детінізації економіки.

Отриманню неоподатковуваних доходів великою мірою сприяє масштаб обігу готівкових коштів в Україні. Попит на готівку в ринковій економіці досить точно визначається шляхом співвіднесення обсягів готівки в обігу із ВВП. Так, у розвинутих країнах ЄС відношення готівки в обігу до ВВП є порівняно сталою величиною (коливається в межах 5—7 %). В Україні цей показник у 2010 р. становив 16,7 % ВВП, а в 2011 р. — 15 %. За останніх п'ять років його динаміка є майже незмінною (табл. 3). Таким чином, значний обіг готівкових коштів є джерелом постійного живлення процесів у тіньовому секторі економіки на рівні малих і середніх підприємств.

Таблиця 3. Динаміка обігу готівкових коштів в Україні

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Гроші поза банками (МО), млн грн	74 984	111 119	154 759	157 029	182 990	192 665
Номінальний ВВП, млн грн	544 153	720 731	948 056	913 345	1 094 607	1 316 600
Відношення готівки в обігу до ВВП, %	13,8	15,4	16,9	17,2	16,7	15,0

Джерело: Грошово-кредитна статистика : звіт Національного банку України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44579; Реальний сектор : звіт Національного банку України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=57896.

В Україні високий рівень ухилення від оподаткування та значний тіньовий сектор економіки зумовлені не великими ставками податків, адже залежність рівня оподаткування від тіньового сектору економіки не є прямою. Досить згадати такі країни з традиційно високим рівнем загального оподаткування, як Швеція та Бельгія, де при цьому тіньовий сектор порівняно невеликий (14,7 і 17,0 % ВВП відповідно).

Завдання держави — створити умови для того, аби сплачувати податки було просто та зручно, використовувалися лише інструменти оподаткування, котрі не призводять до порушення принципів справедливості, контроль був жорстким, ризик покарання — істотним, а саме покарання значно перевищувало зиск від ухилення.

За своєю природою боротьба з ухиленням від оподаткування є намаганням подолати швидше наслідки, ніж причини суспільно негативних явищ. Знизити рівень тіньової економіки неможливо тільки з допомогою репресивних заходів або зменшення ставок податків. Політика детінізації має базуватися на

принципі заохочування до ведення легального бізнесу та усунення адміністративно-регуляторних бар'єрів, які його стримують.

Основними напрямками державної політики у сфері запобігання ухиленню від оподаткування мають стати: забезпечення дієвого захисту прав власників та інвесторів; забезпечення стабільності, прозорості й однозначності законодавства у сфері оподаткування та валютного регулювання; поліпшення інвестиційного й підприємницького клімату; прискорення розвитку фінансових ринків України відповідно до міжнародних стандартів; істотне підвищення ефективності боротьби з корупцією та організованою злочинністю, зокрема у фінансовій сфері, значне вдосконалення контрольно-перевірочної роботи тощо.

Таким чином, можна визначити сукупність взаємопов'язаних заходів, котрі варто впровадити в податковій політиці та в інших сферах державного регулювання з метою зменшення тіньового сектору економіки та непродуктивного відпливу капіталів із України, а саме:

1. Заходи у сфері адміністрування податків і зборів:

— забезпечення умов для добровільної сплати податків шляхом спрощення форм декларацій за основними податками і зборами, впровадження електронного документообігу та звітності для всіх платників податків, підвищення якості проведення інформаційної й роз'яснювальної роботи серед платників податків, удосконалення роботи підрозділів апеляцій;

— удосконалення контрольно-перевірочної роботи, що включає поліпшення параметрів відбору платників податків для перевірок при застосуванні ризикоорієнтованої системи оподаткування; нормативно-правове врегулювання трансфертного ціноутворення; зміщення акцентів контрольно-перевірочної роботи з виявлення ненавмисних порушень податкового законодавства на викриття фактів використання неоподаткованих доходів; упровадження непрямих методів контролю доходів та витрат платників податків і зборів; застосування нульової декларації як точки відліку при впровадженні непрямих методів контролю; функціональну інтеграцію інформаційних ресурсів державних органів, котрі ведуть облік фізичних і юридичних осіб, а також об'єктів оподаткування, що надаються Державній податковій службі України для здійснення її повноважень; запровадження обов'язку використання контрольно-касових апаратів або терміналів безготівкових розрахунків для всіх суб'єктів оптово-роздрібної торгівлі, побутових послуг тощо.

2. Заходи у сфері фінансово-грошового обігу:

— обмеження розрахунків у готівковій формі;

— лояльна тарифна політика банків при обслуговуванні безготівкових операцій суб'єктів господарювання.

3. Інвентаризація міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, що не відповідають сучасним стандартам Організації економічного

співробітництва та розвитку, та внесення змін до положень таких договорів у частині розширення вимог щодо обміну інформацією.

4. Зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців із метою забезпечення детінізації заробітних плат.

5. Посилення моніторингу операцій із країнами, з якими найчастіше відбуваються фіктивні операції з цінними паперами (Кіпром, Швейцарією, Австрією, Нідерландами), у т. ч. шляхом задіювання зовнішньої розвідки Служби безпеки України.

6. Вивчення досвіду, координація та обмін базами даних Державної податкової служби України та податкових служб ЄС у рамках загальноєвропейської системи по боротьбі з ухиленням від сплати податків “Eurofisk”.

7. Легалізація капіталів (або лише податкова легалізація) як обов’язковий механізм розширення внутрішнього інвестиційного потенціалу та впровадження непрямих методів контролю.

Хоча комплексне впровадження перелічених заходів у державній політиці України й, зокрема, податковій викликає найбільше суперечок, воно забезпечить розширення бази оподаткування за рахунок несумлінних платників та рівні конкурентні умови для суб’єктів господарювання.

У платників є певні мотиви, що спонукають їх віддати частину свого доходу на користь держави. Головним чином це дотримання з боку державної податкової служби принципу рівності в оподаткуванні та забезпечення рівних конкурентних умов; високий ризик покарання при ухиленні від оподаткування (усвідомлення настання негативних наслідків, що значно перевищать отриманий зиск; вартість дотримання податкового законодавства має бути меншою, ніж зиск від його порушення).

Разом із забезпеченням умов для добровільної сплати податків до основних завдань держави у сфері реалізації податкової політики належить здійснення якісного контролю, що унеможливить безкарне ухилення від оподаткування. На сьогодні Державна податкова служба України та інші контролюючі органи застосовують переважно документальні методи контролю, тобто беруть до уваги не факти вчинення тих чи інших господарських операцій, а документи, в яких такі операції відображені, причому ці документи мають відповідати встановленим державою зразкам. Тому використання зазначених методів для протидії тіншовим схемам є вкрай неефективним. Адже господарські операції, які проводяться в тіншовому секторі, приховуються від обліку, а отже, не відображаються в документах. Навіть коли у зв’язку з великим обсягом тіншових операцій все-таки організовується їх облік (так звана чорна бухгалтерія), такі записи здійснюються без їх належного оформлення та не можуть бути використані в суді як доказ.

Отже, контролюючі органи спрямовують основні зусилля на платників податків, котрі оформлюють свої операції належним чином, оскільки в такому

випадку контролери мають справу з документально підтвердженим масивом інформації. При цьому тіньовий сектор економіки залишається поза їхньою увагою, адже доведення вчинення порушень, тим більше відшкодування завданих збитків, не забезпечено відповідною нормативно-правовою базою. Тобто сама система контролю фактично сприяє підвищенню тиску саме на сумлінних платників податків. Це наочно демонструє графік, наведений нижче (рисунок).

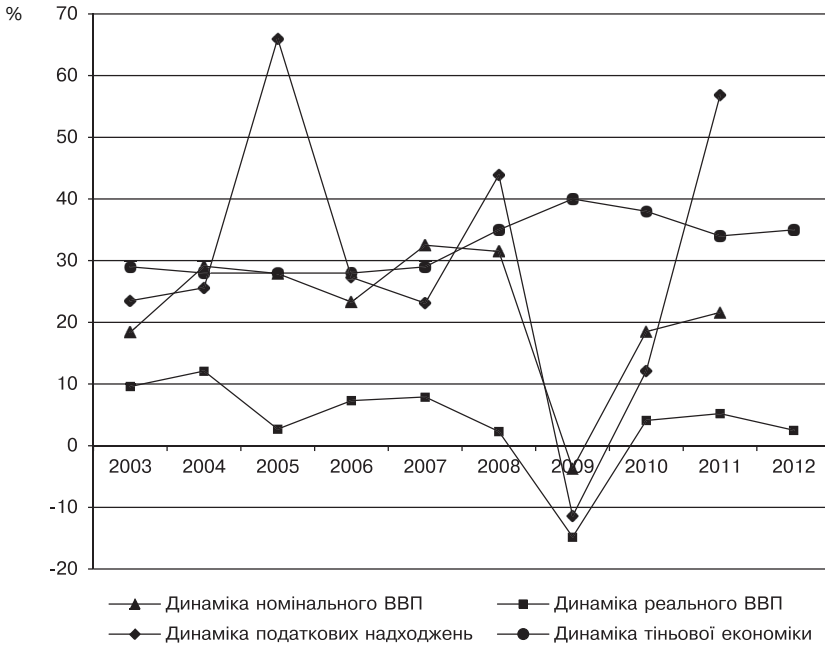


Рисунок. Зв'язок між зміною обсягів податкових надходжень та динамікою ВВП і розміру тіньової економіки

Коли темпи зростання податкових надходжень відповідали темпам розвитку економіки, це не тільки позитивно позначалося на подальшому економічному зростанні, а й сприяло певній детінізації економіки (особливо показовим є 2010 р.).

У 2011 р. збільшення податкових надходжень супроводжувалося скороченням тіньового сектору до 34 %, що зумовлене введенням Податкового кодексу України. Попри це потреба в запровадженні в податковій політиці нових методів протидії тіньовому сектору економіки — з метою зниження фіскального тиску на легальний сектор та забезпечення стабільності системи державних фінансів — залишається нагальною.

Перевірка кожного окремого платника податків є недоцільною та, з практичної точки зору, неможливою. Тому податкові органи, з одного боку, мають розраховувати на сумлінне виконання платниками податкового обов'язку

через систему самооподаткування (без впливу податкових органів), а з другого — впроваджувати сучасні, дієві підходи до проведення податкових перевірок на основі управління ризиками. Якщо платник є ризиковим, але довести отримання ним прибутку з порушенням податкового (чи іншого) законодавства з певних причин неможливо, то можна знайти докази, що витрати такого платника та його капіталізація не відповідають задекларованим прибуткам і доходам, а податкові зобов'язання є заниженими. Зміщення акцентів у контрольно-перевірочній роботі податкових органів на викриття фактів витрачання коштів, отриманих із порушенням валютного, податкового, пенсійного законодавства надасть можливість знизити рівень тінізації економіки й масштаби корупції.

Для ефективної боротьби з тіньовою економікою необхідно застосовувати методи, що дають змогу встановлювати порушення на основі не тільки документів бухгалтерського обліку, а й оцінки інших об'єктивних факторів, які свідчать про наявність і обсяги тіньової економічної діяльності. Методи, що базуються на оцінюванні певної групи факторів, у вітчизняній та іноземній практиці оподаткування дістали назву “непрямі методи”.

Сутністю й основною відмінністю непрямих методів податкового контролю від класичних (прямих) є те, що вони ґрунтуються на *припущенні*. Якщо прямі методи податкового контролю передбачають існування доказів, котрі доводять наявність усіх складових порушення податкового законодавства, то при застосуванні непрямих методів певні елементи податкових порушень залишаються не доведеними безпосередніми доказами, й висновок про те, що такі елементи порушення податкового законодавства мали місце, робиться на основі припущення.

В Україні вже були спроби впровадити в систему податкового контролю непрямі методи. Відносини, пов'язані із застосуванням таких методів у визначенні податкових зобов'язань платників податків, регулювалися передусім п. 4.3 ст. 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III⁷. Хоча в цьому Законі не було визначення поняття “непрямі методи”, воно наводилося в п. 2 Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697⁸ (*далі* — Методика), яка була розроблена на виконання норм цього Закону. Згідно з Методикою, “під непрямыми

⁷ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами : закон України від 21.12.2000 № 2181-III, поточна редакція: втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2755-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

⁸ Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами : постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697, поточна редакція: втрата чинності від 20.08.2005, підстава 788-2005-п [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.

методами визначення сум податкових зобов'язань платників податків розуміється визначення сум їх податкових зобов'язань за оцінкою витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов'язання щодо конкретного податку, збору (обов'язкового платежу) відповідно до закону. При цьому оцінка елементів податкових баз здійснюється за допомогою інформації, одержаної з джерел інших, ніж звітність або первинні документи”⁹.

Відповідно до п. 8 Методики, визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами може здійснюватись органами державної податкової служби стосовно податку на додану вартість, акцизного збору, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (щодо суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб), податку з реклами, рентних платежів, збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, готельного збору, збору за спеціальне використання природних ресурсів та збору за забруднення навколишнього природного середовища з використанням таких методів: економічного аналізу, розрахунку грошових надходжень, контролю доходів та витрат фізичних осіб, аналізу інформації про доходи та витрати платників податків¹⁰.

Утім, після прийняття Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 22.06.2004 № 1830-IV Методика була скасована¹¹.

І на сьогодні поняття “непрямі методи” на законодавчому рівні не застосовується. При розгляді проекту Податкового кодексу України одним із найбільш дискусійних і проблемних був той його розділ, який дозволяв широко застосовувати непрямі методи оцінки реальних доходів платників податків та нараховувати податки пропорційно цим доходам. Однак суспільство не підтримало впровадження цих методів, зокрема через неоднозначні умови їх застосування, тому той розділ був просто виключений із остаточної версії Кодексу.

Треба визнати, що Україна поки що не має позитивного досвіду застосування непрямих методів. Хоча їх неодноразово намагалися впровадити в національне законодавство, позитивного результату від застосування таких

⁹ Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами : постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697, поточна редакція: втрата чинності від 20.08.2005, підстава 788-2005-п [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.

¹⁰ Там само.

¹¹ Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” : закон України від 22.06.2004 № 1830-IV, поточна редакція: втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2755-17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1830-15>.

методів досягнуто не було. Крім того, воно не знайшло розуміння й підтримки з боку суспільства.

Водночас інші держави досить успішно використовують непрямі методи поряд із прямими. Як правило, непрямі методи — це комплекс заходів, що здійснюються податковими органами, спрямований на: 1) отримання детальної інформації щодо господарської діяльності платника, яка свідчить про наявність у суб'єкта оподаткування певних доходів, із джерел, інших, ніж його звітність, або бухгалтерські документи; 2) ретельний аналіз і вивчення здобутих відомостей; 3) розрахунок дійсних податкових зобов'язань на підставі здобутих і проаналізованих відомостей; 4) залучення платника до сплати відповідних податків¹².

Як зазначалося вище, основною відмінністю непрямих методів є те, що вони ґрунтуються на припущенні. Отже, щоб застосування таких методів знайшло підтримку в суспільстві, припущення, які робляться в межах їх застосування, мають бути безальтернативними. Тобто, якщо припущення, на котрому ґрунтується непрямий метод, допускає множинне трактування певних обставин, останній не має права на існування, оскільки, по-перше, Конституція України встановлює пряму норму, що передбачає тлумачення будь-яких сумнівів на користь звинуваченого, по-друге, застосування такого методу не буде сприйматися суспільством, особливо враховуючи низький рівень довіри до державних інститутів.

З огляду на викладене на сучасному етапі розвитку суспільних відносин і податкової системи в Україні немає сенсу впроваджувати в податкове законодавство велику кількість непрямих методів, котрі ґрунтуються на оцінці витрат ресурсів при здійсненні господарської діяльності. Причини надлишкових витрат ресурсів можуть бути різними, й не всі вони пов'язані з ухиленням від оподаткування. Тому, на нашу думку, оптимальним варіантом є впровадження єдиного непрямого методу визначення податкових зобов'язань — *методу порівняння доходів і витрат фізичних осіб при контролі сплати податку на доходи фізичних осіб*.

Цей метод базується на простому й безальтернативному припущенні, що особа не може витратити коштів більше, ніж отримала. Тобто, якщо витрати особи перевищують суму задекларованих нею доходів, отже, вона мала додаткові джерела доходів, які не були задекларовані в установленому порядку.

Програмою економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” передбачено введення непрямих методів управління податковими ризиками та оцінювання відповідності податкових зобов'язань платників податків їхньому реальному

¹² Завгородний В. П. *Налоги и налоговый контроль в Украине : учеб. пособ. / В. П. Завгородний. — К. : Юрид. думка, 2000. — 758 с.; Македонский С. Н. Механизмы налогообложения, основанные на упрощенной отчетности и косвенном определении налоговых обязательств / С. Н. Македонский. — М. : РЕЦЭП, 2005. — 51 с.*

доходу. Зміщення акцентів контрольно-перевірочної роботи податкових органів на факти використання неоподаткованих доходів дасть змогу значно розширити базу оподаткування, насамперед завдяки податку на доходи фізичних осіб за рахунок несумлінних платників податків. Проте, щоб використання жорстких методів контролю, передбачених Програмою економічних реформ, не перешкоджало інвестиційним прагненням суб'єктів господарювання та було позитивно сприйняте в суспільстві, їх введенню мають передувати залучення капіталів, виведених із-під оподаткування до легального сектору економіки, та роз'яснювальна робота серед платників і громадян.