

РОЛЬ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У ВИЯВЛЕННІ ТІНЬОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

ПОПОВА Лілія Миколаївна - кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та кредиту Харківського національного університету будівництва та архітектури;

САВЧЕНКО Анастасія Олександрівна - викладач кафедри публічно-правових дисциплін Київського Міжнародного університету

УДК [336.225.2:343.359.2](477)

Дано определение теневой экономики, исследована её структура, всесторонне проанализированы социальные последствия теневой экономической деятельности. Отдельно рассмотрены вопросы такого проявления теневой деятельности, как уклонение от уплаты налогов, и раскрыты функции Государственной фискальной службы Украины в проведении контроля за уплатой налогов и сборов. Раскрыта структура информации, используемой при проведении налогового контроля, и проведена оценка методов расчета масштабов теневой экономической деятельности. Также рассмотрены различные подходы к организации контрольной деятельности при выявлении теневой деятельности налогоплательщиков.

Ключевые слова: теневая экономика, последствия теневой экономики, Государственная фискальная служба Украины, объекты налогового контроля, методика проверки, теневая деятельность, налогоплательщик.

Постановка проблеми

Однією з найважливіших функцій держави, як зазначено у ст. 17 Конституції України, є забезпечення економічної безпеки. Адже економіка завжди залишається найвразливішою ланкою та основною сферою діяльності кримінальних та тіньових структур. А такі поняття, як криміналізація та тінізація економіки, тісно пов'язані між собою: тіньовий сектор є наслідком криміналізації економіки та суспільства в цілому, і в той же час тінізація економічної діяльнос-

ті є каталізатором зростання економічних злочинів, особливо якщо це проявляється в умовах нестабільної політичної та військової ситуації в нашій країні. За таких умов дослідження питань протидії тінізації економіки набуває все більш важливого значення.

Аналіз останніх досліджень

Проблемам дослідження тіньової економіки в сучасних умовах присвячено багато робіт вітчизняних учених, таких як О. М. Бандурка, З. Варналій, В. Геєць, О. Головченко, І. Мазур, В. Майдибура, В. Мунтіян, О. Турчинов та інші. Але багато проблем виявлення та протидії тіньовій економічній діяльності в нашій країні поки що не вирішено.

Тому **метою** статті є розробка напрямків виявлення та оцінки масштабів тіньової економічної діяльності під час проведення податкового контролю для складання «карти тіньового сектору» окремих регіонів.

Виклад основного матеріалу

У сучасній науковій літературі не має однозначно визначеного поняття «тіньова економіка». Найбільш широко це поняття трактує О. Турчинов, визначаючи тіньову економіку як економічну діяльність, що не враховується і не контролюється офіційними державними органами, а також діяльність, спрямовану на отримання доходу шляхом порушення чинного законодавства [1, с. 28].

Тіньова економіка є складовою будь-якого народно-господарського комплексу й існує у всіх без виключення країнах світу, однак її масштаби значно різняться. Висока довіра громадян до державних інститутів є однією з причин забезпечення відносно низького рівня тіньової економіки. Тому у розвинутих країнах світу він є значно нижчим, ніж у країнах, що розвиваються. Так, у 2016 році найнижчий рівень тіньової економіки був зафіксований у Швейцарії, Австрії, Великобританії, Люксембурзі та Нідерландах, він не перевищував 10 % від обсягів офіційного ВВП, а в середньому в країнах ЄС він склав 18,3 %. Тоді як в Україні, за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі, рівень тіньової економіки склав 42 % [2].

Тіньова економіка однозначно негативно впливає на економічну безпеку держави. І коли її рівень перевищує порогове значення, це може призвести до втрати керованості економікою з боку держави. А сьогодні сучасна ринкова діяльність в Україні розвивається значною мірою шляхом трансформації легальної економіки в тіньову. У процесі таких перетворень відбувається такий собі «обмін досвідом»: легальна економіка постачає тіньовій всі види ресурсів, новітні технології, сучасний менеджмент, а сама «набуває» тіньову економічну поведінку та тіньове економічне мислення.

В. О. Майдибура розглядає тіньову економіку з двох позицій:

1) у вузькому розумінні тіньова економіка обмежується такими видами економічної діяльності та відповідними відносинами, які за змістом є протиправними або суспільно небезпечними (що на практиці не завжди збігається);

2) у широкому розумінні до тіньової економіки належать: сектор домашніх господарств (сектор натурального самозабезпечення); «неформальний сектор» (нерегламентована діяльність: дрібне виробництво, послуги, торгівля, «світло-сірий сектор»); «темно сірий сектор» (законспірований сектор легітимних видів економічної діяльності); «чорний» (кримінальний, «криваво-чорний»); диверсифіковані частки «чорної» економіки [3, с. 87].

Такі визначення підкреслюють лише негативні наслідки тіньової економіки для суспільства. Але тіньова економіка є дуже складним і неоднозначним явищем, і вона своєю гнучкістю у ринковому середовищі швидко заповнює всі прогалини, які створюються у господарській діяльності внаслідок неефективного управління суспільним виробництвом. Тому багато дослідників вважає, що тінізація – це не що інше, як приховування доходів, у більшості отриманих не кримінальною, а суспільно корисною діяльністю, спрямованою, насамперед, на користь самих трудівників, і вже в другу чергу – всієї держави. І саме в тіньовому секторі економічно активні члени українського суспільства стримують достойне визнання своєї наполегливої праці. Тобто тіньові процеси у сучасній економіці України в деякій мірі пом'якшують негативні наслідки державних економічних рішень і знижують напругу у суспільстві.

Неоднозначним є також і соціальне значення тіньової економіки. З одного боку, вона збільшує доходи економічної еліти та влади країни, а з іншого, – певною мірою підвищує доходи простих робітників, пов'язаних з тіньовою діяльністю та знижує рівень безробіття, а в деяких випадках – сприяє підвищенню рівня кваліфікованих працівників. Більше того, іноді самі працівники зацікавлені в отриманні тіньової заробітної плати у «конвертах», адже високі легальні доходи унеможливають отримання житлових субсидій. А ситуація з безробіттям змушує людей не тільки погоджуватися на зарплати в конвертах, а гірше – просто на мінімальні зарплати чи роботи без офіційного оформлення, оскільки інакше можна зовсім залишитися без нічого. Так, за мінімальними розрахунками, в Україні у тіні перебуває близько трильйона гривень [4].

Звісно, негативних наслідків тіньової економіки значно більше. Серед економічних наслідків тінізації О. М. Головченко та В. І. Захарченко [5, с. 96] виділяють наступні:

1) порушення конкурентних ринкових механізмів, що спричиняє дискримінацію ідеї ринкової конкуренції, оскільки переваги при цьому віддаються особам через корупційний та кримінальний механізм;

2) підвищення «вільних ринкових» цін за рахунок корупційних «накладних витрат», у разі чого страждають споживачі;

3) розширення масштабів корупційних операцій як у владних структурах, так й у суб'єктах господарювання.

До соціальних наслідків тіньової економіки належать:

1) значне скорочення соціальних витрат держави (на науку, охорону здоров'я, пенсійне забезпечення, фізкультуру та спорт);

2) зростання рівня бідності населення та збільшення майнового розшарування різних груп населення;

3) дискредитація правових інститутів як основного інструменту захисту населення та регулювання життя держави і суспільства;

4) збільшення корумпованості правоохоронних органів та зростання організованої злочинності;

5) збільшення соціальної напруги, яка вражає економіку і загрожує політичній стабільності країні.

До політичних наслідків поширення тіньової економіки можна віднести:

1) спрямування політичних рішень у державі не на загальнонаціональний розвиток, а на забезпечення володарювання кримінальних олігархічних угруповань;

2) зниження довіри до влади, зростання відчуження влади від суспільства;

3) падіння престижу країни на міжнародній арені, зростання загроз її економічній та політичній ізоляції.

Але найпоширенішим проявом тіньової економіки та здійснення тіньової діяльності є ухилення від сплати податків, митних платежів та єдиного соціального внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, що призводить до зменшення надходжень до державного й регіональних бюджетів та до Пенсійного та інших соціальних фондів України. А це зменшує бюджетні витрати на науку, культуру, освіту, охорону здоров'я, тобто веде до зниження соціальних стандартів більшості громадян нашої держави та унеможлиблює осучаснення пенсійних виплат пенсіонерам, які вже раніше вийшли на пенсію у минулі роки.

Відповідно до Положення про Державну фіскальну службу (ДФС) України [6] саме на цей орган покладається обов'язок контролю за своєчасністю подання платниками податків та єдиного внеску, передбаченої законом звітності, своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів. Це значно підвищує вплив податкового адміністрування на скорочення тіньових операцій. А основною ланкою у сфері податкового адміністрування є підвищення якості проведення ДФС контрольних заходів.

Документами, що підтверджують податкову інформацію платників податків, є облікові документи та реєстри, оскільки всі господарські операції платника податків, пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування, повинні бути зафіксовані у первинних документах. Окрім того, ст. 72 Податкового кодексу України [7] визначає, що податкова інформація також може надходити:

а) від органів виконавчої влади, місцевого самоврядування і Національного банку України:

- про об'єкти оподаткування, що подаються та реєструються цими органами;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платників податків;

- що містяться у звітних документах, які подаються платниками податків органам виконавчої влади та місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів, і надані такими органами податкові пільги;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності;

- про експортні та імпорتنі операції платників податків;

б) від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність і рух коштів на рахунках платника податків;

в) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

г) від підрозділів податкових та митних органів – за результатами податкового контролю.

Інші дані про платників податків і об'єкти оподаткування повинні надходити до фіскальних органів України відповідно до Порядку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.12.2011 № 1386 [8].

Так, Укрдержреєстр та його підрозділи, органи внутрішніх справ, Державна служба морського та річкового транспорту, Державіаслужба, інші органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого і нерухомого майна та інших активів, які є об'єктами оподаткування, повинні подавати органам фіскальної служби за їх місцезнаходженням інформацію про власників і користувачів такого майна та активів, розміщених на відповідних територіях, а також про нерухоме майно, транспортні засоби, зареєстровані в зазначених органах, та їх власників.

Крім того, органи фіскальної служби мають право звернутися до платників податків й інших суб'єктів інформаційних відносин про подання додаткової інформації, необхідної для виявлення тіньової діяльності. Надання такої інформації здійснюється на безоплатній основі у паперовій або електронній формі залежно від технічних можливостей суб'єкта господарювання або інших органів.

Наявність такої широкої інформаційної бази дозволяє фіскальним органам застосувати різноманітні методи виявлення тіньової економічної діяльності, її масштабів та оцінки її впливу на господарський комплекс як на регіональному і галузевому рівні, так і на державному рівні. Однак, реальні можливості оцінки тіньової економіки досить обмежені у зв'язку із самою природою цього явища, що передбачає приховування від обліку, контролю та реєстрації такої господарської діяльності. Тому для оцінки тіньової діяльності використовуються різноманітні методи, результати яких значно відрізняються, залежно від багатьох умов та кваліфікації експертів, які їх проводять. Навіть у звітах Міністерства економічного розвитку і торгівлі України поряд з інтегральним показником рівня тіньової економіки (у відсотках до обсягів офіційного ВВП) наводяться інші методи розрахунку масштабів цього явища (за монетарним методом,

методом «витрати населення – роздрібний товарооборот», електричний метод та метод збитковості підприємств), які охоплюють певні сфери національної економіки.

Але єдиної загальноновизнаної класифікації методів оцінки тіньової економіки поки що не існує. Тому, на нашу думку, серед таких методів можна виділити: а) на рівні конкретних суб'єктів тіньової діяльності – методи економіко-правового аналізу та контрольні методи; б) макроекономічні методи, які засновані на аналізі макроекономічних показників розвитку країни.

Економіко-правовий аналіз – це дослідження системи якісних та кількісних параметрів, які характеризують господарську діяльність підприємств і організацій для розкриття причинних зв'язків, що обумовлюють якісні та кількісні показники їх роботи. Такий аналіз широко застосовується для оцінки окремих причин, що впливають на нормальний хід господарської діяльності. Як зазначають М. В. Куркін і В. Д. Понікаров, діяльність будь-кого може бути детально описана цілим рядом економічних показників, які тісно пов'язані між собою. Цей взаємозв'язок має чітку причинно-наслідкову основу, яка, як правило, добре вивчена та реально зумовлена впливом окремих виробничих та економічних процесів, залежних один від одного. При наявності тіньової економічної діяльності цей взаємозв'язок порушується, що впливає на підсумкові показники діяльності платників податків- [9, с. 118 – 119].

До проведення контрольних виїзних заходів працівники органів фіскальної служби повинні провести доперевірочний аналіз інформації про платника податків та здійснити вибір пріоритетних об'єктів контролю, до яких, як правило, попередньо включають:

- найбільших та основних платників податків;
- підприємства та організації, що перебувають на стадії ліквідації.

Під час проведення виїзних перевірок треба виявити типові схеми ухилення від сплати податків та встановити конкретних учасників усіх схем. Це дасть можливість фіскальним органам не тільки оцінити масштаби тіньової економіки, а й локалізу-

вати її учасників по територіях та видах діяльності, тобто створити своєрідну «карту» тіншового сектору. В умовах децентралізації влади виявленню тіншових схем сприятиме створення для кожного регіону зрізу економічної ситуації, який буде враховувати всі чинники і тенденції в окремій адміністративно-правовій одиниці, що впливають на масштаби тінізації, в тому ж числі дисбаланс між сплатою податків та обсягами коштів, що обертаються в економіці.

Найбільш типовим об'єктом контролю є зареєстроване в органах влади підприємство, яке лише частково займається тіншовою діяльністю. При чому, в тіншовому секторі виготовляється та ж сама продукція, за тими ж технологіями і має таку ж якість, як і основна продукція, що легально виробляється на цьому підприємстві. Для виявлення обсягів нелегальної діяльності та масштабів ухилення від сплати податків Є. В. Ковальов і О. В. Балко пропонують ретельно проаналізувати такі питання [10, с. 56]:

1) список працівників та посадовців, які працюють на підприємстві, – з метою виявлення осіб, зайнятих у тіншовому секторі;

2) бухгалтерські звіти про фінансово-господарську діяльність з додатком необхідних документів про придбання ресурсів, виробництво та реалізацію товарів – з метою визначення характеристик формального виробничого сектору підприємства;

3) розрахунки нормативних розмірів незавершеного виробництва та їх порівняння з фактичними – для встановлення можливостей тіншової економічної діяльності;

4) розрахунки планового випуску продукції та дані бухгалтерської звітності про фактичний випуск – для виявлення тіншової виробничої діяльності та визначення її обсягів;

5) фактичні витрати ресурсів (електроенергії, природного газу, води та їх нормативні показники за даними технологічних розрахунків – для визначення обсягів тіншової діяльності за методом аналізу витрат ресурсів);

6) фактичний пробіг транспортних засобів за певний період часу та порівняння його з нормативним – для виявлення можливостей завою ресурсів для тіншової діяль-

ності та вивозу нелегально виробленої продукції;

7) фактичний обсяг навантажувально-розвантажувальних робіт та порівняння його з нормативним обсягом цих робіт – для виявлення можливості тіншової виробничої діяльності.

На підставі аналітичних досліджень та даних виїзних перевірок фіскальним органам необхідно створити систему моніторингу тіншової економіки на господарський комплекс регіону, під якою треба розуміти безперервне спостереження за економічними об'єктами і аналіз їх діяльності як основну частину управління. Запровадження такої системи моніторингу забезпечить безперервний контроль за процесами, що відбуваються у сфері тіншової економіки та їх впливом на господарський комплекс регіону, діагностику картини збитків, які може заподіяти тіншова економіка, а також дозволить вчасно відстежити центри проникнення тіншової економіки в офіційні структури господарської діяльності та провладні органи.

При здійсненні контрольних заходів застосовуються два підходи:

- «одномоментний», коли контрольна перевірка проводиться на конкретному підприємстві;

- метод, що базується на ретельній перевірці майнових і господарських взаємозв'язків між суб'єктами господарської діяльності.

У даний час робота фіскальних органів з «проблемними» платниками податків ґрунтується переважно на застосуванні одномоментного підходу. А функціонування бізнесу у відкритій економіці завжди передбачає наявність грошових та майнових взаємовідносин між суб'єктами господарювання і не лише в межах однієї держави. І, відповідно, підхід, при якому вирішення завдань підвищення ефективності податкового адміністрування повинен базуватися на виявленні та аналізі взаємозв'язків ключових суб'єктів нелегальної економічної діяльності, має стати основним. Він передбачає спільну діяльність контролюючих органів різних регіонів і навіть різних країн – торговельних партнерів на основі підписання відповідних угод

або створення міждержавних тимчасових і постійних груп, міжнародних організацій з боротьби з тіньовою економікою. Адже аналіз господарських зв'язків як у межах однієї держави, так і на міждержавному, регіональному чи міжрегіональному рівнях, дозволить простежити систематичні транзакції, характер яких вказує на існування інтегрованих груп платників податків, пов'язаних суспільною діяльністю. І подібні групи, як суб'єкти оподаткування вимагають якісно інших методів виявлення, ніж виявлення окремих суб'єктів тіньової діяльності. За такого підходу вже йдеться не про протидію окремим фактам ілєгальної діяльності, а про усунення базових передумов її виникнення.

Висновок

Як свідчить світовий досвід, повністю ліквідувати тіньову економічну діяльність неможливо, навіть при комплексному системному застосуванні всіх відомих методів її стримування – економічному, правовому, адміністративному. Тому у державній стратегії боротьби з тіньовою економікою повинно бути визначено головне завдання – до якого рівня її можливо мінімізувати в реальних соціально-політичних умовах. Таким орієнтовним параметром може бути питома вага тіньової економіки, що не перевищує 10 відсотків від офіційного ВВП. Про це свідчить досвід таких розвинутих країн, як Австрія, Великобританія та Нідерланди, в яких рівень тінізації не перевищує цей поріг.

Але щоб досягнути цієї мети в нашій країні, необхідно своєчасно виявляти всі прояви тіньової діяльності, що не можливо здійснити без кропіткої роботи всіх контролюючих та правоохоронних органів. Серед цих контролюючих органів і наглядових організацій провідне місце займає Державна фіскальна служба України, адже ухилення від сплати податків в процесі тіньової діяльності створює реальну загрозу національній безпеці та економічному розвитку нашої країни.

Тому впровадження якісно нових методів виявлення окремих суб'єктів тіньової діяльності, які ухиляються від сплати податків, буде сприяти усуненню базових передумов існування ілєгальної діяльності в Україні.

Література

1. Турчинов О. В. Тіньова економіка: теоретичні основи дослідження. Київ: АртЕК, 1995. 300 с.
2. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. 2016 рік / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. 23 с. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=03bb37c9-4771-43ab-b2a9-821009f0f407> (дата звернення: 11.04.2017).
3. Майдибура В. О. Тіньова економіка України та напрямки законодавчої стратегії її обмеження. Київ: Парлам. вид-во, 1998. 135 с.
4. Уряд знає, як звести нанівець дії корупціонерів. *Урядовий кур'єр*. 2016. 5 жовт.
5. Головченко О. М., Захарченко В. І. Тіньова економіка регіону: підходи, оцінки, сценарії: монографія: у 2 ч. Ч. 1. Одеса: Леонард, 2012. 135 с.
6. Положення про Державну фіскальну службу України: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 // База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-p> (дата звернення: 11.04.2017).
7. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.04.2017).
8. Порядок подання органам Державної фіскальної служби інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням для забезпечення їх обліку, а також обчислення та справляння податків та зборів: постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2011 № 1386. *Урядовий кур'єр*. 2012. 12 січ.
9. Куркін М. В., Понікаров В. Д. Ревізії та перевірки за зверненням правоохоронних органів: навч. посіб. Харків: Схід.-регіон. центр гуманітар.-освіт. ініціатив, 2003. 412 с.
10. Ковальов Є. В., Балко О. В. Неформальна економіка. Донецьк: Вид. Бутасова С. Г., 2003. 119 с.

РОЗШИРЕНА АНОТАЦІЯ

АНОТАЦІЯ

Надано визначення тіньової економіки, досліджено її структуру, всебічно проаналізовано соціальні наслідки тіньової економічної діяльності. Окремо розглянуто питання такого прояву тіньової діяльності, як ухилення від сплати податків, та розкрито функції Державної фіскальної служби України у проведенні контролю за сплатою податків та зборів. Розкрито структуру інформації, яка використовується при проведенні податкового контролю, та здійснено оцінку методів розрахунку масштабів тіньової економічної діяльності. Також розглянуто різні підходи до організації контрольної діяльності при виявленні тіньової діяльності платників податків.

Ключові слова: тіньова економіка, наслідки тіньової економіки, Державна фіскальна служба України, об'єкти податкового контролю, методика перевірки, тіньова діяльність, платник податків.

Попова А.М., Савченко А.О. Роль Державної фіскальної служби України у виявленні тіньової діяльності платників податків

Надано визначення тіньової економіки, досліджено її структуру, всебічно проаналізовано економічні, соціальні та політичні наслідки тіньової економічної діяльності.

Окремо розглянуто питання одного з найпоширеніших проявів тіньової діяльності – ухилення від сплати податків, митних платежів та єдиного соціального внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, що призводить до зменшення надходжень до державного й регіональних бюджетів та до Пенсійного й інших соціальних фондів України.

Розкрито функції Державної фіскальної служби України у проведенні контролю за сплатою податків та зборів. Визначено, які саме органи ведуть облік або реєстрацію рухомого і нерухомого майна та інших активів, що є об'єктами оподаткування, а та-

SUMMARY

The definition of the shadow economy is given, its structure is investigated, the social consequences of shadow economic activity are comprehensively analysed. The issues of such manifestation of shadow activity as tax evasion are separately considered, and the functions of the State Fiscal Service of Ukraine in monitoring the payment of taxes and fees are disclosed. The structure of information used for tax control is disclosed, and methods for calculating the extent of shadow economic activity are assessed. Also, various approaches to the organization of control activity are considered when revealing the shadow activity of taxpayers.

Key words: shadow economy, consequences of shadow economy, State fiscal service of Ukraine, objects of tax control, verification procedure, shadow activity, taxpayer.

кож які органи повинні подавати органам фіскальної служби за їх місцезнаходженням інформацію про власників і користувачів такого майна та активів, розміщених на відповідних територіях.

Розкрито структуру інформації, яка використовується при проведенні податкового контролю. Встановлено, що наявність широкої інформаційної бази дозволяє фіскальним органам застосовувати різноманітні методи виявлення тіньової економічної діяльності, її масштаби та оцінки впливу на господарський комплекс як на регіональному і галузевому рівні, так і на державному рівні. Здійснено оцінку методів розрахунку масштабів тіньової економічної діяльності.

Також розглянуто різні підходи до організації контрольної діяльності при виявленні тіньової діяльності платників податків.

Ключові слова: тіньова економіка, наслідки тіньової економіки, Державна фіскальна служба України, об'єкти податкового контролю, методика перевірки, тіньова діяльність, платник податків.