

**УДК: 336.226.1**

*Є.І. Котляров,*

*к.е.н., доцент, доцент кафедри оподаткування, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця*

## **Перспективи застосування та місце непрямих методів визначення податкових зобов'язань у системі адміністрування податків в Україні**

**Постановка проблеми.** Переорієнтування податкових інспекцій на сервісні центри з обслуговування платників податків, впровадження електронного кабінету платника податків, концентрація контрольної перевіркової роботи на рівні обласних управлінь повинне, на думку авторів реформи, покращити податковий клімат в Україні. Але, при цьому потрібно забезпечити надійне виконання такої основної функції контролюючих органів, як контроль своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів.

При мінімізації безпосередніх контактів податківців з платниками податків для належного виконання цієї функції контролю об'єктивно необхідним становиться посилення аналітичної складової у роботі контролюючих органів. Як показує досвід багатьох країн у цьому сенсі є доречним застосування непрямих методів податкового контролю (непрямих методів визначення об'єктів та податкових зобов'язань – далі непрямих методів).

**Аналіз результатів останніх досліджень.** В минулих роках застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань мало в Україні відповідне правове та методичне забезпечення. Так, у 2000-2005 рр. в Україні законодавчою базою для застосування непрямих методів був Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [2], на виконання вимог якого Кабінетом

Міністрів України було затверджено «Методику визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» [3], а Державною податковою адміністрацією України – Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами [4]. Цими нормативними актами було передбачено застосування таких непрямих методів, як метод економічного аналізу, метод розрахунку грошових надходжень, метод аналізу інформації про доходи та витрати платників податків.

Але, після скасування вимог Закону [2] щодо застосування непрямих методів, були скасовані і відповідні методичні розробки [3, 4].

Значною мірою відмова від застосування непрямих методів пояснювалась низьким рівнем довіри до контролюючих органів, та побоюваннями, що їх застосування перетвориться на «зброю масового знищення» [5, с. 45]. Тобто, замість того, щоб боротися з причиною (низька податкова культура та, зокрема, дефіцит довіри до контролюючих органів) обмежились відмовою від перспективного інструменту боротьби з порушниками податкового законодавства.

У даний час багато вітчизняних учених вказують на хибність рішення про відмову від непрямих методів. Наприклад, М. Фільо у своєму дослідженні надходить до висновку що «відмова від непрямих методів податкового контролю є передчасною» [6, с. 276], а В. Лукін і В. Савченко стверджують, що «має сенс думка про те, що настав час повернутися до використання непрямих методів» [7, с. 64]. Аналогічні думки висловлюють і інші вітчизняні вчені.

За період після відміни нормативних актів, що регламентували застосування непрямих методів, потреба в їх застосуванні не зникла. Зокрема, саме такі методи можуть ефективно використовуватись як інструмент боротьби з тіньовим сектором економіки, обсяг якої станом на 4 квартал 2016 р. становив за оцінками Міністерства економічного розвитку та торгівлі 35 % від ВВП країни [8].

Незважаючи на передчасну відмову від застосування непрямих методів відповідним проблемам вітчизняними дослідниками приділяється багато уваги.

Зокрема, в останні роки опубліковані наукові праці А Буряченко, О. Воронкової, Г. Даценко, О. Хуткий, С. Левчук, А. Путренко та інших.

Але, в науковій літературі до даного часу не вироблено єдиного підходу до самого визначення поняття «непрямі методи визначення податкових зобов'язань» та випадків їх застосування. Потребують уточнення не тільки визначення, а й порядок та сфери застосування цих методів.

Існує певна суперечність податкового законодавства: з одного боку законодавчих підстав для застосування непрямих методів не встановлено, з іншого боку, п. 54.3 статті 54 Податкового кодексу [1] прямо передбачено обов'язок контролюючого органу визначити суму грошових зобов'язань, якщо платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування.

**Метою статті** є уточнення поняття «непрямі методи визначення податкових зобов'язань», визначення перспектив та сфер їх застосування в діючій податковій системі, обґрунтування необхідності законодавчого врегулювання відповідних напрямків контрольно-перевірочної роботи податкових органів.

**Виклад основного матеріалу.** Перш за все, слід визначити що розуміється дослідниками під терміном непрямі методи (табл. 1).

**Таблиця 1**

**Визначення терміну «непрямі методи» в працях вітчизняних вчених**

Автор	Визначення
Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами [4, п. 1.3]	Непрямі методи - це визначення сум податкових зобов'язань платників податків за оцінкою витрат платників 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 (термін "первинні документи" визначено Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні
Путренко А. М. [9, с. 8]	Непрямі методи визначення сум податкових зобов'язань платника податків – це методи відстеження операцій господарської діяльності платника податків та діяльності фізичних осіб, які базуються на отриманні інформації з джерел, до яких не входять звіти, декларації та інші документи, які надає платник податків, з метою визначення вірогідного доходу і розміру податкових зобов'язань
Воронкова О. М. [10, с. 45]	Непрямі [методи] являють собою комплекс заходів, спрямованих на отримання детальної і достовірної інформації щодо діяльності платника з інших ніж його звітність та бухгалтерські документи джерел.
Воронкова О. М. [11, с. 69]	Суть непрямого методу полягає в тому, що для визначення об'єкта оподаткування співставляються витрати платника податків, пов'язаних з функціонуванням виробництва, та задекларовані доходи або прибутки
Даценко Г. В., Пасько М. О. [12, с. 57]	Непрямі методи використовують інформацію, що безпосередньо не пов'язана з даними податкової декларації та вимагають систематичного відстеження операцій діяльності платника для обчислення доходу, про який не звітовано
Мартиненко В.П. [13, с. 20-21]	Непрямі методи - це визначення сум 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

*Складено автором*

Аналіз наведених визначень дозволяє зробити декілька висновків.

По перше. Податкова звітність будується виключно на даних бухгалтерського обліку, який є основним видом обліку в Україні [14, ст. 3]. Інша річ, що у випадках, передбачених Податковим кодексом [1], для складання податкової звітності, окремі господарчі операції можуть трактуватись (оцінюватись) за правилами, відмінними від тих, що встановлені для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Але, складається податкова звітність виключно на підставі даних бухгалтерського обліку.

У той же час, діюча податкова система передбачає декілька податків, при розрахунку податкових зобов'язань з яких дані бухгалтерського обліку взагалі

не потрібні. Перед усім це екологічний податок: викиди у повітря та скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, кількість яких є об'єктом оподаткування не враховуються при веденні бухгалтерського обліку, тому що вони не відповідають критеріям визнання їх активами. Необхідні дані для розрахунку суми екологічного податку містяться в технічній документації та статистичній звітності підприємства.

Не потрібні дані бухгалтерського обліку для розрахунку рентної плати за використання радіочастотного ресурсу України та за використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (необхідні дані містяться в ліцензії та/або спеціальному дозволі).

Застосування інформації, що не є бухгалтерською, передбачено і при визначенні податкових зобов'язань з рентної плати за використання надр для видобування корисних копалин. Об'єктом оподаткування з цього різновиду рентної плати є обсяг товарної продукції гірничого підприємства, який «визначається платником рентної плати самостійно у журналі обліку видобутих корисних копалин відповідно до вимог затверджених ним схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках та місцях зберігання...» [1, ст. 252, п. 252.3]. Тобто, у цьому випадку Податковий кодекс прямо вказує на необхідність застосування не даних бухгалтерського обліку (з яких теж може бути отримана інформація про обсяг товарної продукції), а даних технічної звітності – «журналу обліку видобутих корисних копалин».

Тобто, визначення податкових зобов'язань прямими методами може здійснюватись на підставі даних не тільки бухгалтерського обліку, а й даних технічної чи статистичної звітності.

З цих міркувань слід вважати недоцільним прив'язувати класифікацію методів визначення податкових зобов'язань на прямі та непрямі в залежності від того, використовуються чи ні первинні документи, як це передбачалось в Методичних рекомендаціях [4].

Більш важливим, на думку автора є класифікація, хто є продуцентом інформації, необхідної для визначення податкових зобов'язань. Якщо при

цьому використовується інформація платника податків (дані його технічної, виробничої чи статистичної звітності) – то мова повинна йти про застосування прямих методів. А от у випадках, коли для визначення об'єкта чи бази оподаткування використовується інформація не платника, а така, що отримана з інших джерел, методи визначення податкових зобов'язань слід розцінювати як непрямі. Наприклад, якщо кількість забруднюючих речовин (для цілей оподаткування екологічним податком) визначається на підставі даних (наприклад, експертних оцінок) екологічної інспекції.

Але, базуючись тільки на даних «зовнішньої» інформації без використання інформації платника податків, розрахувати податкові зобов'язання можливо не за всіма податками. Тобто, потрібно сумісне використання зовнішньої і внутрішньої інформації.

Таким чином, під непрямыми методами визначення податкових зобов'язань слід розуміти методи, що базуються на використанні інформації, що надається як платником податків так і іншими, відмінними від платника податків, суб'єктами інформаційних відносин. Сутність непрямих методів полягає у обробці саме такої сукупності інформації з метою визначення податкових зобов'язань.

По друге. При застосуванні непрямих методів податкові зобов'язання не розраховуються, а оцінюються на підставі якихось даних. Тобто однією з головних проблем при застосуванні непрямих методів є достовірність (об'єктивність) оцінки податкових зобов'язань. Тут слід звернутись до розуміння самого поняття «оцінка», яке в Законі України [15, ст. 3] визначається наступним чином: «оцінка майна, майнових прав (далі – оцінка майна) – це процес визначення їх вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами». В зв'язку з цим постає питання, яке потребує подальших досліджень: в якій мірі нормативно-правові акти, що використовуються при оціночній діяльності можуть використовуватись для цілей оподаткування?

По третє. Більшість наведених визначень непрямих методів (крім Методичних рекомендацій [4]) зводять їх застосування тільки до оцінки доходів та витрат. Цим самим більшість авторів зводить сферу застосування непрямих методів тільки до оподаткування прибутку юридичних осіб та оподаткування доходу фізичних осіб.

Але, сфера застосування непрямих методів повинна охоплювати більш широке коло податків і зборів, що передбачені діючою податковою системою. Тіньова економіка, обсяг якої сягає 35 % від ВВП країни [8] не може не використовувати природних ресурсів. Тобто, у «тіньових» підприємств не можуть не виникати податкові зобов'язання за окремими різновидами рентної плати. Проілюструвати це можливо на прикладі незаконного видобування бурштину, чи нелегального видобування вугілля на так званих «копанках» та «площадках». Не можуть при великих обсягах тіньового виробництва не виникати податкові зобов'язання і з екологічного податку.

На думку автора непрямі методи можуть застосовуватись при визначенні об'єктів та бази оподаткування з більшості податків (табл. 2).

**Таблиця 2**

**Застосування непрямих методів при визначенні податкових зобов'язань за окремими податками та зборами**

Податок	Напрямок застосування непрямих методів
Податок на прибуток	Оцінка доходу та витрат (як в цілому, так і в розрізі окремих елементів)
Податок на додану вартість	Вартість товарів (послуг) при їх оцінці за звичайними цінами
Акцизний податок	Обсяг виробництва окремих підакцизних товарів
Екологічний податок	Обсяги забруднюючих речовин, що віки дуються в повітря, скидаються у водні об'єкти та обсяг відходів, що розміщуються
Рентна плата:	
За спеціальне використання води	Фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі
За використання надр для видобування корисних копалин	Обсяг видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)
За спеціальне використання лісових ресурсів	Обсяг заготовленої деревини

Єдиний податок (1-3 групи)	Обсяг отриманого доходу
Туристичний збір	Кількість осіб, яким надано послуги з тимчасового проживання

*Складено автором*

Багаточисельні випадки, коли під час податкового контролю повинні застосовуватись непрямі методи, потребують більш повної законодавчої регламентації. Для цього, на думку автора, потрібно розробити та реалізувати комплекс заходів з впровадження непрямих методів податкового контролю. Повний опис цих заходів потребує додаткових досліджень і виходить за рамки окремої статті. Тому обмежимося, з урахуванням вищенаведеного, розглядом окремими положень.

1. Перед усім, необхідне законодавче визначення терміну «непрямі методи визначення податкових зобов'язань». Таке визначення повинне враховувати висновки з вищенаведеного аналізу різних тлумачень цього терміну.

2. Наступним кроком є визначення переліку податків і зборів, до яких можуть застосовуватись непрямі методи. Для цього усі передбачені діючим законодавством податки та збори слід розділити на дві групи:

податки (збори), при визначенні податкових зобов'язань з яких можуть використовуватись напрямі методи;

податки (збори), при визначенні податкових зобов'язань з яких у застосуванні непрямих методів не має потреби.

Перелік податків (зборів) першої групи наведено у табл. 2. До другої групи податків (зборів) відносяться такі, для розрахунку податкових зобов'язань яких достатньо даних, що містяться у дозвільних документах і не потрібні дані безпосередньо платника податків (табл. 3).

### **Таблиця 3**

**Податки та збори, для яких податкові зобов'язання можуть розраховуватись без застосування непрямих методів**



Податок (збір)	Дані, необхідні для розрахунку податкових зобов'язань
Рентна плата за використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	Дані спеціального дозволу на використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
Рентна плата за використання радіочастотним ресурсом України	Дані, що наведені у ліцензії (спеціальному дозволі), що надається національною комісією
Плата за землю	Дані Земельного кадастру про власників земельних ділянок, їх площу та нормативну оцінку
	Рішення місцевої ради про встановлення плати за землю
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Дані Державного реєстру прав на нерухоме майно
	Рішення місцевої ради про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
Транспортний податок	Дані органів внутрішніх справ
Єдиний податок (четверта група)	Дані Земельного кадастру про власників земельних ділянок, їх площу та нормативну оцінку
	Рішення місцевої ради про встановлення єдиного податку
Збір за місця для паркування транспортних засобів	Рішення місцевої ради про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів

*Складено автором*

3. Для податків, перелік яких наведено у табл. 2, необхідно регламентувати випадки та підстави, коли у контролюючих органів виникає право застосовувати непрямі методи. Принаймні до таких випадків слід віднести ті, в яких Податковим кодексом передбачено обов'язок контролюючих органів визначати податкові зобов'язання платника податків [1, ст. 54, п. 54.3]: неподання податкової декларації, наявність даних перевірок, що свідчать про порушення правил податкового обліку чи викривлення податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування чи збитків минулих періодів.

4. Ранжування платників податків за ймовірністю виникнення підстав для застосування непрямих методів..

Так, платники податків, що створені у вигляді акціонерних товариств, повинні створювати ревізійну комісію, яка проводить перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства, а якщо платник податків створений у вигляді публічного акціонерного товариства, то обов'язковою є перевірка його річної фінансової звітності незалежним аудитором [16, ст. 74,

75]. Такі перевірки знижують ризик викривлення податкової звітності і, відповідно, знижують ймовірність виникнення підстав для застосування непрямих методів.

З іншого боку, в окрему категорію доцільно виділити платників єдиного податку: одним з критеріїв вибору спрощеної системи оподаткування є обсяг доходу. При необов'язковому застосуванні реєстраторів розрахункових операцій створюються умови для приховування частки доходу з метою залишення права знаходження на спрощеній системі.

Також необхідна диференціація платників податків за видами та обсягами економічної діяльності.

#### 5. Методичне забезпечення застосування непрямих методів.

В наукових та методичних джерелах наводяться та досліджуються різні методи: метод економічного аналізу; метод розрахунку грошових надходжень; метод контролю витрат і доходів суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб; метод аналізу інформації про доходи і витрати платника податків. Усі ці методи орієнтовані, перш за все на оцінку доходів і витрат, тобто можуть застосовуватись при оподаткуванні прибутку або доходу. Тобто, цей перелік не є вичерпним та потребує доповнення. Потребують наукових досліджень методи визначення податкових зобов'язань для таких податків в яких база оподаткування вимірюється не в грошових, а в натуральних одиницях (кількість видобутих корисних копалин, обсяг використаної води та ін.).

В рамках розробки кожного окремого методу потрібно ідентифікувати:

для якого податку він застосовується;

до якої групи платників податків (юридичні особи, фізичні особи, самозайняті особи, фізичні особи-підприємці);

в яких випадках (за наявності яких підстав) він застосовується;

перелік даних, які використовуються при визначенні податкових зобов'язань та постачальників цих даних.

Також необхідно передбачити можливість застосування декількох методів та порядок узгодження оцінок у кожному окремому випадку застосування непрямих методів.

б.Роз'яснювальна робота у суспільстві.

Відмова у 2005 р. від застосування непрямих методів пояснюється тим, що вони стали переважно каральним інструментом та важелем впливу на окремих платників податку. Для більш вдалої спроби застосування непрямих методів необхідно як вирішення усіх вищенаведених проблем, так і роз'яснення суспільству, до яких платників податків та за яких підстав буде використовуватись цей інструмент податкового контролю

Але, ці питання є складовими більш загальної проблеми, – низького рівня довіри суспільства до контролюючих органів. При реалізації ефективної антикорупційної політики та при переорієнтації контролюючих органів на виконання переважно сервісних функцій є надія, що ситуація зміниться на краще.

**Висновки.** В умовах скорочення безпосереднього спілкування платників податків з податківцями необхідним стає посилення аналітичної роботи контролюючих органів. Підвищення дієвості системи адміністрування податків не можливе без використання таких дієвих інструментів податкового контролю, як непрямі методи визначення податкових зобов'язань. Такі методи на даний час хоч і не мають законодавчого підґрунтя, тем не менш використовуються контролюючими органами в випадках, що прямо передбачені Податковим кодексом. Але, для більш ефективного використання непрямих методів необхідним є вдосконалення податкового законодавства.

В дослідженні окреслено основні напрями такого вдосконалення: уточнення термінології, розробка методичного забезпечення, інформаційна підтримка та інші.

Методичні розробки в сфері непрямих методів визначення податкових зобов'язань можуть також використовуватись в процесі податкового планування, а також як інструмент боротьби з тіньовою економікою.

## Список літератури.

1. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.
3. Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 р. № 697. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/697-2002-%D0%BF>.
4. Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами. Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України № 312 від 05.07.2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://uazakon.com/documents/date\\_7d/pg\\_ihwewd/index.htm](http://uazakon.com/documents/date_7d/pg_ihwewd/index.htm).
5. Македонский С.Н. Механизмы налогообложения, основанные на упрощенной отчетности и косвенном определении налоговых обязательств. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lukuianenko.at.ua/\\_ld/8/804\\_\\_\\_\\_.pdf](http://lukuianenko.at.ua/_ld/8/804____.pdf).
6. Фільо М.М. Приоритети мінімізації податкових втрат в Україні / М.М. Фільо // Наука молода // 2014. – № 21. – с. 267-281.
7. Лукін В.О. Теоретичні аспекти аналізу податкових надходжень до бюджету / В.О. Лукін, В.І. Савченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014 р. – вип. 4. – с. 62-64.
8. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні за 9 місяців 2016 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.

9. Путренко А. М. Організаційно-правові засади застосування непрямих методів у визначенні податкових зобов'язань платників податків : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А. М. Путренко; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008. - 19 с.

10. Воронкова О.М. Проблеми та перспективи визначення податкових зобов'язань непрямыми методами / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць міжрегіональної фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2011. - № 1. –с. 45-51.

11. Воронкова О.М. Визначення податкових зобов'язань непрямыми методами: проблеми та перспективи / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – с. 69-76.

12. Даценко Г.В. Застосування непрямих методів контролю за сплатою єдиного податку в місцевому оподаткуванні / Г.В. Даценко, М.О. Пасько // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. – № 1. – Серія: Економічні науки. – с. 54-58.

13. Мартиненко В.П. Податковий менеджмент: Конспект лекцій для студентів спеціальності 7.03050801, 8.03050801 «Фінанси і кредит» денної та заочної форми навчання – К.: НУХТ, 2013. – 134 с.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

15. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

16. Про акціонерні товариства. Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.