

УДК 346

Антон Клітний,

магістрант факультету соціології і права
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

ЗАСТОСУВАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Розглядається історія розвитку законодавства, яке регулювало порядок використання непрямих методів оцінки податкових зобов'язань в Україні за часів її незалежності, особливості цього законодавства та проблемні аспекти, які виявлялися на практиці. Зроблена періодизація розвитку законодавства щодо застосування в податковому праві України непрямих методів оподаткування. Відповідні питання аналізуються з позицій можливого введення непрямих методів у ході податкової реформи.

Ключові слова: непрямі методи оподаткування, податкові зобов'язання, платник податків, контролюючі органи, історія, податки.

Актуальність теми. В сучасних умовах динамічного розвитку світу важливим завданням держави є сприяння розвитку економіки та створення сприятливого середовища для існування суб'єктів підприємницької діяльності та залучення іноземних інвестицій.

Однією з передумов становлення стабільної економіки в Україні є реформи у податковій системі, що будуть забезпечувати стабільність надходжень до бюджету України та стабілізацію макроекономічної ситуації в Україні.

Значимою проблемою є відсутність вагомих засобів контролю за дотриманням податкового законодавства, що призводить до постійного зростання обсягів тіньового сектору економіки та ухилення від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності.

З огляду на світову практику, вагомим засобом контролю за платниками податків є непрямі методи визначення податкових зобов'язань, тобто оцінка податкової бази, яка здійснюється за допомогою інформації, отриманої з джерел, які не є звітністю платника податків. Основною характерною ознакою непрямих методів є те, що вони застосовуються лише у тому разі, коли реальний дохід платника неможливо визначити через брак поданої ним інформації або якщо наявна інформація є необ'єктивною.

Непрямі методи вже відомі в українському податковому праві, але з певних причин були виключені з податкової системи. З огляду на це, необхідно визначити, що саме було передумовою для відмови від непрямих методів.

Мета. Основним завданням цієї статті є дослідження історичного аспекту застосування непрямих методів оподаткування в українському податковому праві, проблем, які виникали у їх застосуванні, визначення чинників, що сприяли відмові від них задля уникнення цих проблем у майбутньому. Досягнення зазначеної мети сприяє вирішенню загальнонаукової проблеми наукового супроводу податкової реформи в Україні.

У вітчизняній науковій літературі приділяється значна увага вдосконаленню податкової системи України. Багато вчених також приділяють увагу введенню непрямих методів в оподаткуванні. Зокрема, відповідні питання досліджували у своїх наукових роботах В. М. Геєць, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко.

Перша спроба ввести непрямі методи перевірки достовірності нарахування податків в Україні відбулася з прийняттям у 1998 році Указу Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні». У ньому було встановлено, що у разі виявлення порушень вимог до ведення податкового обліку контролюючий орган має право встановлювати базу оподаткування податком на додану вартість та визначати суму податку, належну до сплати, шляхом застосування непрямих методів. Порядок та форми застосування непрямих методів, відповідно до цього Указу, встановлювалися Кабінетом Міністрів України, і в грудні 1998 р. Кабмін затвердив порядок застосування непрямих методів для визначен-

ня обсягу операцій, оподатковуваних ПДВ (постанова від 18.12.1998 № 1997, далі – постанова № 1997). Особливістю непрямих методів, встановлених постановою № 1997, було те, що вона застосовувалася лише до операцій, що обкладаються податком на додану вартість.

Постановою № 1997 визначалися форми застосування непрямих методів обчислення податку на додану вартість: шляхом визначення обсягів виробництва та реалізації продукції, шляхом прямої перевірки руху продукції платника податку, шляхом визначення оподаткованого доходу, шляхом порівняння діяльності платників податку, які займаються аналогічною діяльністю, шляхом виявлення операцій із фіктивними структурами [1].

Пункт 3 постанови № 1997 встановлював випадки використання непрямих методів до платників податків. Це положення вказує на те, що непрямі методи застосовувалися в разі виявлення фактів приховування доходу підприємств, а саме: виявлення порушень вимог до ведення бухгалтерського та податкового обліку, фактів знищення, втрати чи неподання бухгалтерських документів, наведення обліку фактичних витрат виробництва, постійного звітування платника податку про збитковість або про не проведення господарської діяльності, невідповідності рівня життя керівників, засновників підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та членів їхніх сімей задекларованим доходам, наявності відносин із фіктивними структурами, надання, отримання, погашення кредитів, безпідставного збільшення обсягу здійснення операцій за готівкові кошти тощо [1].

Однак дію цього порядку вже в червні 1999 р. було припинено. На таке рішення вплинув великий опір підприємців, які піддавали критиці постанову № 1997. Головні аргументи проти «непрямих методів» були спрямовані на наведені вище норми; зазначалося, що підстави для застосування непрямих методів необ'єктивні, а форми їх використання – недоцільні.

Зокрема, як приклад можна навести таке: збитковість підприємства не може бути підставою для застосування «непрямих методів» обчислення ПДВ, бо не пов'язана прямо із цим податком. Підприємство може бути збитковим, але платити ПДВ, і навпаки – прибуток може бути великим, а обсяги ПДВ – незначні. Наприклад, підприємства із сезонним характером праці та нові підприємства можуть бути довгий час збитковими, але платити ПДВ [2].

Метод визначення середньої виручки не може бути підставою для висновків про при-

ховування виручки. Порівняння середньої виручки за 10 діб із попередніми періодами не враховує факторів зростання обсягів продажу, зміни асортименту, погодних умов, збігу з датами масової виплати зарплати, інфляції тощо. Збільшення виручки, як правило, пов'язане саме із цими чинниками, а не з приховуванням.

Визначення ПДВ шляхом порівняння з аналогічними підприємствами суперечить здоровому глузду. Законом про податкову службу визначати податки шляхом «порівняння» було дозволено лише стосовно громадян-підприємців. До юридичних осіб цей метод не міг бути застосований. До того ж підібрати «аналогічне» підприємство практично не уявлялося можливим [2].

Також постанова № 1997 суперечила цілому ряду законодавчих актів: Указу Президента «Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності», Закону «Про державну податкову службу», яким не було передбачено повноваження контролюючого органу щодо збору та аналізу інформації щодо особистого життя керівників, засновників та членів їхніх сімей (відповідний пункт Постанови КМУ: «невідповідності рівня життя керівників, засновників підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та членів їхніх сімей задекларованим доходам»).

Отже спроба введення непрямих методів в оподаткування в 1998 році була зовсім невдала з таких причин: введення непрямих методів без внесень необхідних коректив у законодавство; використання непрямих методів тільки для операцій з ПДВ (як зазначалося, такий підхід – не зовсім коректний та не завжди може слугувати надійним показником ухиляння від сплати податків, крім того, будь-який дохід не може бути підставою для нарахування ПДВ, адже, як відомо, цей податок сплачується з операцій продажу, а не за сам дохід, тому визначити суму ПДВ з доходу неможливо).

Другим етапом розвитку непрямих методів є введення Закону України № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами», який був прийнятий наприкінці 2000 року. Цей Закон, як відомо, почасти збузив повноваження податкової служби щодо призупинення операцій на рахунках платників податків, скасував картотеку. Але разом із тим, як компроміс, він передбачив і положення які надавали податковій службі більш широкі повноваження та у перспективі покращували податковий контроль за платниками податків. Не в останню чергу це стосувалося і непрямих методів.

У Законні № 2181-III були враховані недоліки, які містилися в постанові № 1997. По-перше, значно скоротився перелік обставин, за якими застосовувалися непрямі методи для визначення суми податкової заборгованості (перелік цих обставин вказувався у п. 4.3.1. та встановлював, що непрямі методи застосовувалися у разі невстановлення фактичного місцезнаходження платника податків, ухилення платника податків чи його посадових осіб від подання передбачених законом відомостей, а також якщо неможливо визначити суму податкових зобов'язань у зв'язку з не веденням платником податків податкового обліку або відсутністю визначених законодавством первинних документів).

Як можна зрозуміти, підхід щодо скорочення кількості обставин застосування прямих методів хоч і створив значні обмеження для їх використання контролюючим органом, але дав змогу уникнути масових занепокоєнь, протестів та критики з боку підприємців. Треба зазначити, що ці обставини, на відміну від обставин, зазначених у постанові № 1997, справді об'єктивні та мають право на життя.

По-друге, на відміну від наведеного вище порядку за постановою № 1997, непрямі методи могли бути використані не лише до операцій з ПДВ, але й щодо інших податків, зокрема: податку на прибуток підприємств, рентних платежів, збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, збору за спеціальне використання природних ресурсів, збору за забруднення природного довкілля, податку з реклами, готельного збору, податку на доходи фізичних осіб (щодо суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб), акцизного збору.

Такий підхід скасував головний недолік Постанови КМУ № 1997 та зробив використання непрямих методів реальним та об'єктивним.

По-третє, відповідно до пункту 4.3.3. згаданого закону, методика визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами затверджувалася Кабінетом Міністрів України за поданням центрального податкового органу. Ця методика була визначена Постановою Кабміну від 27.05.2002 № 697.

Появу цієї методики певною мірою можна назвати несподіванкою. Незадовго до її появи розпорядженням КМУ від 18.05.2002 № 271-р було затверджено Заходи щодо впровадження непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань, якими передбачено доручення ДПАУ та іншим органам розробити до 01.06.2002 проект змін до закону № 2181-III задля конкретизації застосування непрямих методів. Це давало підстави

стверджувати, що до прийняття відповідного закону непрямі методи не застосовуватимуться. Однак замість відповідного закону була прийнята методика [3].

Треба зазначити, що позитивом даної методики є встановлення чіткого переліку податків і зборів, щодо яких може бути застосовано непрямий метод (які перераховані вище). Водночас і методика, і Закон № 2181-III містять норму, що забороняє застосування непрямих методів в інших випадках, ніж передбачено в цих документах.

Незважаючи на назву нормативного акта (методика), в ньому власне самої методики визначення за непрямыми методами сум податкових зобов'язань практично не було. Пункт 8 методики № 697 передбачав, що визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами може здійснюватися органами державної податкової служби з використанням: методу економічного аналізу, методу розрахунку грошових надходжень, методу контролю витрат та доходів суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, методу аналізу інформації про доходи та витрати платників податків [4].

Принципи застосування вказаних 4-х методів були викладені в методиці «скупом» та незрозуміло. Найбільш визначеним був хіба що третій із названих. Решта більше схожа на систему поглядів, що спричинювали різноманітні коментарі та роз'яснення.

Зокрема, в методиці не визначалося: процесуальний порядок дій контролюючих органів із моменту виникнення встановленої законом підстави для застосування непрямих методів до стадії самостійного визначення податковим органом сум податкових зобов'язань, обставини, що мають враховуватися не під час збирання інформації, а в розрахунках суми податкових зобов'язань, та власне сама методика розрахунків, критерії, за якими отримана інформація про діяльність платника може бути врахована чи відкинута під час проведення розрахунків (зокрема, такі критерії, як вірогідність, доведеність, повнота, вичерпність інформації), порядок перевірки отримання інформації в разі неможливості підтвердити її документами тощо [4].

Найбільшим недоліком методики № 697 була відсутність установленної суми операції, на яку могли бути застосовані непрямі методи. Тобто якщо платник здійснив операцію на зовсім не значну суму та не має документів, які це підтверджують, до нього також могли бути застосовані непрямі методи. Також не було встановлено сум розбіжностей щодо результатів непрямого оподаткування платника податків. Це є недоліком, тому що

непрямі методи не є аж такими точними, тому зазвичай у міжнародній практиці встановлюється певна похибка у розрахунках: наприклад, якщо це 30 %, тоді в разі коли за результатами непрямого розрахунку дохід підприємця виявився на 29 % більший, ніж у декларації, то це не буде вважатися порушенням.

Методика № 697 була більш схожа на перелік заходів, що проводяться в рамках процесу визначення податкових зобов'язань. Тому мало хто з платників податків погоджувався із нарахованими таким чином «віртуальними» податковими зобов'язаннями.

На той час у пункті 5.2.4. Закону № 2181-III була визначена та прописана процедура оскарження рішення контролюючого органу, до якої входило оскарження рішення шляхом подання мотивованої заяви про перегляд рішення контролюючого органу, а також у судовому порядку, та зрозуміло, що відсутність мінімальної межі для застосування непрямих методів викликало появу у господарських судах нової категорії спорів за позовами податкових органів про визнання податкових зобов'язань, які нараховані за непрямими методами.

Як видно з наведеного, незважаючи на деякі недоліки нормативних актів того часу, непрямі методи в оподаткуванні запрацювали та використовувалися у повному обсязі.

Але вже з 12.01.2005 року відбулися зміни у Законі № 2181-III, а саме у статті 4.3.3., яка встановлювала, що методика визначення суми податкових зобов'язань за непрямими методами затверджується Кабінетом Міністрів України за поданням центрального податкового органу, та у новій редакції методика застосування непрямих методів визначається лише законом, а Постанова КМУ № 697 втратила чинність вже 20.08.2005.

З того самого моменту використання непрямих методів оподаткування в Україні знову призупинилося, адже після внесення змін до Закону № 2181-III так і не було прийнято жодного доповнення до цього Закону або іншого нормативного акта, який містив би методичні вказівки для застосування непрямих методів.

Закон № 2181-III втратив свою чинність на початку 2011 року, та на його зміну прийшов Податковий Кодекс, який увів багато позитивного до податкового законодавства, він не лише кодифікував наявне податкове законодавство, а й вдосконалив деякі види податків, принципи та норми оподаткування. Але він зовсім не встановлював можливість використання непрямих методів як таких, а, навпаки, відповідно до Законів України «Про внесення змін та визнання такими,

що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» № 76-VIII та «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII, встановлено мораторій на проведення перевірок суб'єктів господарювання контролюючими органами.

Зокрема, відповідно до п. 3 Прикінцевих положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII, у 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб-підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснювалися виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду.

Однак повна відмова від контролю за ухиленням від сплати податків за допомогою непрямих методів є необґрунтованою позицією держави, оскільки це знижує ефективність реалізації функцій податків, позбавляє державу важливого механізму протидії корупції та контролю за суб'єктами підприємницької діяльності. Введення цієї системи надало б контролюючим органам засіб, який дозволить більш повно і точно виявляти приховані доходи підприємців, зменшити масштаби тіньового сектору та збільшити надходження до бюджету. Поєднання цих факторів дозволить покращити умови ведення бізнесу та зменшити податковий тиск на платників податків.

Також нині з метою підтримки економічної стабільності Україною залучаються іноземні інвестиції та кредитні кошти. Як відомо, основним кредитором України є Міжнародний Валютний Фонд – в рамках співпраці з ним у 2016 році був підписаний оновлений меморандум. Цей меморандум встановлює перелік реформ, необхідних для одержання траншу, серед них є і введення непрямих методів у законодавство України [8].

Окрім того, використання непрямих методів є дуже поширеною світовою практикою. Їх використовують такі держави, як Німеччина, Франція, США, Великобританія, Греція, Італія, Австрії та інші.

У Німеччині оціночне визначення доходу може бути застосоване, якщо платник податків не надає на запит податківців підтвердження даних, зазначених у декларації, документи (якщо на підставі наявних документів немає змоги достовірно визначити реальний дохід). Після цього податковий орган надає платнику офіційний розрахунок податку, який може бути ним оспорений протягом одного місяця.

У Франції використовується процедура *taxation d'office* – оцінка доходу. Вона застосовується, наприклад, якщо платник податків не подає в належний термін податкову декларацію і не реагує протягом 30 днів на вимогу податкового органу надати її, а також за відсутності відповіді на запити податкового органу або у разі перешкоджання податковій перевірці. Під час процедури *taxation d'office* податкові органи оцінюють податкову базу на підставі доступної інформації (наприклад, про спосіб життя платника) і надсилають повідомлення, яке він не може оспорити у звичайному порядку [9].

Платник податків повинен бути повідомлений про підстави оцінки доходу мінімум за 30 днів до початку процедури стягнення податку і може оспорити результати оцінки в судовому порядку. Що стосується термінів давності, то для оцінки з податку на доходи і ПДВ – це три роки.

У Великобританії податкова адміністрація може вдатися до непрямих методів у разі обману або якщо інспектору не надали повну інформацію про доходи протягом 20 років [9].

Підсумовуючи все сказане, треба зробити такі висновки:

1. Необхідно виділити три основні історичні періоди розвитку законодавства щодо застосування в податковому праві України непрямих методів оподаткування: 1) період з 1998-1999 рік, який почався з моменту прийняття постанови Кабміну № 1997-98-п від 18.12.1998 «Про затвердження Порядку застосування непрямих методів визначення обсягу операцій, що обкладаються податком на додану вартість» і тривав до моменту втрати її чинності у 1999 році; зазначеною постановою введено в Українське законодавство перелік непрямих методів визначення податкових зобов'язань та встановлено обставини, за якими вони застосовувалися, однак під час дії зазначеної постанови існувало ряд проблемних моментів, що не дозволяли застосування непрямих методів оподаткування повною мірою; 2) період з 2000 по 2005 роки, який почався з моменту прийняття Закону України № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та Постанови Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697 «Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» та закінчився у зв'язку з втратою чинності Постанови КМУ, яка затверджувала методику використання непрямих методів; під час цього періоду недоліки першого періоду були враховані і застосування непрямих методів було більш-менш широко впроваджено

в правозастосовну практику; 3) з 2005 року та по сьогоднішній день непрямі методи не застосовуються, а методика їх використання не закріплюється у податковому законодавстві України.

2. Оскільки використання непрямих методів є загальновідомою світовою практикою та їх прийняття може бути передумовою для зменшення тіншового сектору економіки й зростання надходжень до бюджету, то така позиція законодавця залишається не зрозумілою.

Враховуючи те, що сьогодні в рамках співпраці України з Міжнародним валютним фондом розглядається потенційна можливість застосування непрямих методів в оподаткуванні, подальше дослідження цього питання є перспективним та актуальним.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Порядку застосування непрямих методів визначення обсягу операцій, що обкладаються податком на додану вартість : Постанова КМУ № 1997-98-п від 18.12.1998.

2. Експертний висновок Української спілки промисловців і підприємців щодо постанови КМУ № 1997 від 18.12.1998 «Про затвердження порядку непрямих методів визначення обсягу операцій, що обкладаються податком на додану вартість» / Парус Інтернет-консультант [веб-портал]. – URL: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=008L88faf69d400e12fdd95cda6bb89a1e305

3. Правові аспекти розгляду справ, пов'язаних із визначенням податкових зобов'язань. – Правосудие, 10.05.2004 // Закон і Бізнес [веб-портал]. – URL: http://zib.com.ua/ru/print/2122-z_nepnyamimi_metodami_odna_doroga_do_sudu.html

4. Воронкова О. М. Проблеми та перспективи визначення податкових зобов'язань непрямыми методами / О. М. Воронкова. // Збірник наукових праць Міжрегіональної фінансово-юридичної академії. – 2011. – № 1. – С. 45–51.

5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами Верховна Рада України : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III.

6. Про затвердження Методики визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697.

7. Крайник О. Сучасний стан та перспективи удосконалення системи оподаткування в Україні / О. Крайник, Н. Процак. // Ефективність державного управління. – 2013. – № 36. – С. 129–136.

8. Letter of Intent, Memorandum of Economic and Financial Policies, and Technical Memorandum of Understanding International Monetary Fund September 1, 2016.

9. Тотикова Т. Е. Внедрение косвенных методов определения налоговых обязательств как направление повышения эффективности системы налогового контроля доходов физических лиц / Т. Е. Тотикова. // Известия Саратовского университета. Новая серия. – 2014. – № 3. – С. 1–6. – (Серия: Экономика. Управление. Право).

Рассматривается история развития законодательства, которое регулировало порядок использования косвенных методов оценки налоговых обязательств в Украине с момента ее независимости, особенности этого законодательства и проблемные аспекты применения этих методов на практике. Сделана периодизация развития законодательства по использованию косвенных методов налогообложения в Украине. Соответствующие вопросы анализируются с позиции возможного введения косвенных методов в ходе налоговой реформы.

Ключевые слова: косвенные методы налогообложения, налоговые обязательства, налогоплательщик, контролирующие органы, история, налоги.

Historical review of legislation that regulated the procedure of using indirect methods of assessment of tax liabilities in Ukraine since independence, features of this legislation and problematic aspects that found in practice. There was created the historical periods of legislation that regulates indirect methods of taxation. Relevant issues are analyzed from the point of the possible introduction of indirect methods during the tax reform.

Key words: indirect taxation methods, tax liabilities, taxpayer, regulatory authorities, history, taxes.

