



*Король В.Д.,*

*голова ДПА у Хмельницькій області,  
Заслужений економіст України*

*Синчак В.Я.,*

*завідувач кафедри менеджменту,  
фінансів та кредиту ХГУП,  
кандидат економічних наук, доцент*

*Ярмоленко Ю.Ю.,*

*начальник відділу ДПА  
у Хмельницькій області*

### **ЗАСТОСУВАННЯ НЕПРЯМИХ МЕТОДІВ ПЕРЕВІРОК У РОБОТІ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ**

Важливою складовою в роботі державної податкової служби й надалі залишається фінансовий контроль за правильним обчисленням і своєчасною сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів). Проте здійснювати ефективні перевірки суб'єктів господарювання не завжди вдається. В останній час доводиться все частіше зустрічатись з безрезультативними перевітками.

Здавалося б, за таких обставин мають бути задоволені як платники, так і податкові органи. Адже не виявивши порушень, податкова служба вимушена визнати той факт, що суб'єкт перевірки добросовісно сплачує податки. Аналогічне відчуття притаманне і платнику податку, у якого не виявлено порушень.

Проте на практиці таке обопільне відчуття, на жаль, відсутнє. Особливо його не відчуває податковий орган. Саме останньому на практиці доводиться зустрічатись із прекрасно організованою бухгалтерією платника, у той час як зовнішній вигляд суб'єкта контролю та його керівництва наводять на інші думки. Особливо це стосується підприємств торгівлі та громадського харчування, значна частина яких продовжує звітувати про відсутність об'єктів оподаткування. Тільки по Хмельницькій області за I квартал 2002 року із 3,21 тис. підприємств, які зареєстровані платниками податку на прибуток, лише 45,5 % (1,46 тис. платників) сплачують цей податок.

Тому цілком закономірним є те, що податкова служба України в останні роки виступає ініціатором непрямих методів визначення податкових зобов'язань платників податків. Проте ставлення до непрямих методів оподаткування в Україні неоднозначне. Особливо це стосується окремих видань, які вже встигли порівняти їх із методами роботи рекетирів. Звісно, це не робить честі ні авторам цих публікацій, ні самим виданням.

Тут доцільно зазначити, що у багатьох розвинутих країнах світу вже давно використовуються різні форми непрямих методів для визначення податкових зобов'язань платника податку. Саме за допомогою непрямих методів у Сполучених Штатах Америки було заарештовано вагажка гангстерських формувань Аль Капоне. Чек, яким жінка знаменитого "хрещеного батька" американської мафії Френка Кастелло заплатила за квіти, допоміг спеціальним підрозділам Служби внутрішніх доходів США виявити незаконно належну йому власність та недоплату податків майже на 600 тис. дол.<sup>1</sup>

Тому для податкової служби та платників податків України в даний час особливо актуально постає питання визначення податкових зобов'язань за непрямыми методами. Насамперед це пов'язано з набуттям чинності з 1 січня 2002 року пункту 4.3 статті 4 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Цей законодавчий акт можна віднести до числа тих законів, які вперше узаконюють визначення суми податкових зобов'язань платників податків за непрямыми методами.



Аналізуючи законодавчі та нормативні документи, які видаються органами законодавчої та виконавчої влади щодо застосування непрямих методів, слід визнати, що теоретично в Україні робиться все чи майже все для їх впровадження. Першочерговим заходом, що цілком логічно, має стати підготовка проекту Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. У цьому законодавчому акті має бути чітко визначено наступне:

- поняття непрямих методів;
- перелік податків і зборів, щодо яких цей метод може застосовуватись;
- основні принципи, які мають застосовуватись при визначенні сум податкових зобов’язань платників податків за непрямыми методами;
- перелік та джерела інформації, які можуть використовуватись при застосуванні непрямих методів;
- особливості застосування непрямих методів до фізичних осіб.

Наступним етапом, який є також обов’язковим, є розробка порядку визначення сум податкових зобов’язань за непрямыми методами, який, до того ж, повинен бути зареєстрований у Міністерстві юстиції України.

Безумовно, що до практичного впровадження непрямих методів визначення сум податкових зобов’язань необхідно обґрунтувати саму їх суть. У загальному розумінні, під непрямым методом визначення сум податкових зобов’язань, на нашу думку, слід розуміти відстеження операцій і господарчої діяльності платника за допомогою інформації, отриманої з джерел інших, ніж реєстри фінансового або податкового обліку, з метою достовірного визначення розміру податкових зобов’язань платника податку.

Не зменшуючи значення документальних перевірок, які в даний час проводяться працівниками податкової служби, слід, однак, відзначити, що використання непрямих методів вимагає від податкового інспектора розширити аспекти своєї діяльності. Причому цю роботу буде набагато легше провести спільно із працівниками податкової міліції. Адже при використанні непрямих методів податківці мають проводити опитування платників податків. А в цій роботі, безперечно, досвіду більше у податкового міліціонера, ніж у цивільного податкового інспектора. Інформація, що збирається, має систематично записуватись. Усі додаткові дані та докази щодо платника повинні бути задокументовані. На підставі зібраних даних податківцям необхідно провести комплексний аналіз інформації.

Світовий досвід свідчить, що не у всіх країнах світу до податкового законодавства включені спеціальні положення про застосування непрямих методів. Однак це не забороняє податковим органам їх широко використовувати для визначення достовірної суми доходу платника податку. За аналогією окремих країн проводиться визначення доходу в межах повноважень, наданих податковим службам у країнах-членах ОЕСР (Організації економічного співробітництва та розвитку). Окремо слід зазначити, що до цієї організації входять країни Європейського Союзу, а також США та Канада.

Проте, при визначенні податкових зобов’язань платників податків у різних країнах існують свої особливості. Так, Податковий суд США дозволяє урядові використовувати будь-які легальні докази при визначенні податкових зобов’язань, не зазначених у бухгалтерських книгах і фінансових справах платників податків. Зокрема, у розділі 446 (в) Податкового кодексу Служби Внутрішніх доходів і зборів США зазначено, що якщо бухгалтерські записи платника не носять регулярного характеру, або вони не дозволяють визначити оподатковуваний дохід у повному обсязі, то таке визначення має проводитись на підставі непрямих методів. Використання податковою службою цієї країни непрямих методів дозволяє визначати фактичну суму доходу платника податку. Визначений таким чином дохід дає право податковій службі США збільшити оподатковувану частину, що самостійно зазначена платником податку у поданій ним декларації. У кінцевому результаті ріст оподатковуваної частини доходу призводить до збільшення самого податку.



Поряд із цим, в окремих країнах існують деякі вимоги до платників податків щодо збереження ними фінансових документів. Зокрема у Новій Зеландії Податкова Колегія з перевірок (Господарський Суд) зазначає, що законом не передбачено для платників запобігати податковим зобов'язанням у разі втрати ними фінансових звітних документів. Такі вимоги примушують платників податків ретельно ставитись до фінансових документів.

Дещо спрощений порядок визначення валового доходу передбачено при перевірках для податкових органів Австралії. Судові установи цієї країни дотримуються положення, що від податкових органів не вимагається визначати правильний розмір валового доходу платника. Представники податкових органів мають правильно визначати саме дохід платника, що підлягає оподаткуванню. Одночасно з цим 167 розділ податкового Кодексу цієї країни дає право працівникам податкової служби проводити довільне донарахування податків. Однак для цього мають настати певні причини. До таких причин, зокрема, належать такі, як неподання платником податкової декларації. Крім того, податкова служба може провести додаткове донарахування податку, якщо існують переконливі докази того, що особа, яка подала декларацію, не включила до неї всі оподатковувані доходи.

Майже аналогічний порядок застосування непрямих методів діє у Данії. Так, розділом 3 Податкового Кодексу цієї країни передбачено, що у разі отримання податковою службою незаповненої декларації або при її відсутності оцінка та відповідні донарахування на дохід платника можуть бути проведені податковою службою.

У той же час українське законодавство передбачає застосування непрямих методів податковим органом тільки у разі неможливості визначити суму податкового зобов'язання у зв'язку з невстановленням фактичного місцезнаходження юридичної або фізичної особи. Причому до цього податковий орган повинен здійснити достатні заходи для розшуку такого платника. Крім того, застосування непрямих методів можливе також у разі неведення платником податкового обліку, відсутності у платника встановлених законодавством первинних документів або за умови, якщо платник податку не підтвердить розрахунки, наведені у наявній податковій декларації<sup>2</sup>.

Узагальнюючи світовий та вітчизняний досвід, порівнюємо податкові ризики, які дають підстави для застосування непрямих методів у розвинутих країнах та в Україні (Табл. 1.)

Аналіз досвіду роботи податкових служб інших країн дозволяє виділити основні види непрямих методів, які застосовуються в їх роботі. Так, Службою внутрішніх доходів і зборів США, а також податковими службами деяких інших розвинутих країн практикуються такі види непрямих методів:

- метод руху грошей – аналіз надходжень і витрат;
- метод банківського депозиту – аналіз походження усіх банківських депозитів;
- метод джерел походження й використання фондів – полягає у порівнянні різних джерел надходжень, у тому числі доходу з витратами;
- метод оцінки чистої вартості – порівняно з доходом, задекларованим за попередній звітний період;
- метод відсотків – розрахунок показників на підставі інформації, що існує по аналогічних видах господарської діяльності, або даних, отриманих після відповідного розслідування платника з аналогічною діяльністю;
- метод розрахунку ціни за одиницю товару і загального обсягу виробництва – порівняння ціни і прибутку, виходячи із загального обсягу виробництва платника податку.

Проте, як показує аналіз, найбільшого поширення у країнах-членах ОЕСР набув метод джерел походження й використання фондів. Зрозуміло, що приховувати витрати значно складніше, ніж доходи. Тому податковій службі набагато простіше за витратами відстежити фінансові операції платників податків. Таким чином, розроблений метод якраз і полягає у визначенні витрат платника й відрахуванні їх від доходу, який має існувати.



Таблиця 1

**Порівняльний аналіз податкових ризиків,  
 наявність яких є підставою для застосування непрямих методів**

№ п/п	Податковий ризик	Україна	Країни ОЕСР
1	Документи та відповідний облік відсутні	+*	+
2	Невідповідність розрахунків у податковій декларації даним обліку підприємства	+	+
3	Невідповідність між задекларованим доходом та рівнем життя	-**	+
4	Дохід, що задекларовано, не відповідає господарській діяльності платника	-	+
5	Платник постійно звітує про збитки або незначний дохід	-	+
6	Більшість операцій платника податку здійснюється за готівку	-	+
7	Не встановлено місцезнаходження платника податку	+	-
8	Ухилення платника податків від надання відомостей, встановлених законодавством	+	+

\* “+“ у законодавстві та інших нормативних актах передбачено застосування непрямих методів при наявності такого податкового ризику.

\*\* “-“ законодавством та іншими нормативними актами не передбачається застосування непрямих методів при наявності такого податкового ризику.

Розглянемо умовний приклад. Фізична особа, яка одночасно є директором та власником фірми N, подала у податкову службу декларацію (Табл. 2). Записи в декларації свідчать про отриманий від фірми дохід у розмірі 10000 грошових одиниць (гр. од.) та 2000 гр. од. дивідендів після сплати податку на доходи фізичних осіб. Податковому інспектору платник пояснив, що ці кошти він перерахував у банк на позичковий рахунок. З позичкового рахунку гроші використовуються на приватні витрати та інші особисті потреби.

Таблиця 2

**Дані податкової декларації**

№ п/п	Доходи	Сума, гр. од.	Витрати	Сума, гр. од.
1	Сальдо на позичковому рахунку на 01. 01. 01 р.	3000-00	Приватні витрати	10400-00
2	Одержана заробітна плата	10000-00	Оплачено вартість холодильника	800-00
3	Одержані дивіденди	2000-00	Оплачено вартість навчання дітей у приватній школі	3000-00
4	Всього доходів	12000-00	Всього витрат	14200-00
5	-	-	Сальдо на позичковому рахунку на 31.12.01 р.	800-00



Крім того, у додатку до декларації платник пояснив, що він має в особистій власності машину вартістю 20000 гр. од., побутові речі в сумі 3800 гр. од. та інше майно вартістю 11000 гр. од., джерело походження якого власник не зміг пояснити. Таким чином, вартість задекларованого доходу та майна склала 46800 гр. од. (12000+20000+3800+11000).

Після перевірки бухгалтерських книг фірми визначено, що вони ведуться згідно з встановленими вимогами. Однак податковий інспектор, виходячи з рівня життя власника фірми, зробив припущення, що той може приховувати дохід. Для підтвердження своєї версії податковий інспектор проводить додаткову перевірку та накопичує відповідну інформацію про власника фірми. З накопичених даних встановлено:

- директор фірми здавав в оренду власну квартиру та одержав 12000 гр. од. орендної плати, на яку додатково збільшується його дохід. Вартість квартири у сумі 39000 гр. од. не була включена у податкову декларацію;
- на приватному банківському рахунку, що відкрито на ім'я власника фірми, сальдо на 01. 01. 01 р. становило 1000 гр. од., а на 31. 12. 01 р. – 2000 гр. од. Депозитний рахунок використовувався для накопичення та використання грошей, що надходили від оренди квартири;
- директором фірми у жовтні цього ж року придбано новий автомобіль за 20000 гр. од. та продано свій старий за 2000 гр. од.;
- для покупки автомобіля директор фірми отримав позику в сумі 5000 гр. од., за яку кожного місяця виплачує 5 відсотків річних, що разом з основним боргом складає 1000 гр. од.;
- приватною школою підтверджено оплату в сумі 3000 гр. од. з позикового рахунку за навчання трьох дітей директора фірми;
- випискою по рахунку позик підтверджено придбання холодильника для дому директора фірми за 800 гр. од.;
- директор кожного тижня з рахунку фірми одержував 200 гр. од., які використовувались на їжу, одяг, напої, сигарети, бензин і на подарунки для дітей;
- наявність візи та відмітки у закордонному паспорті дозволили встановити, що директор фірми провів відпустку за кордоном по путівці, вартість якої 2000 гр. од.;
- на покупку автомобіля директором фірми використано 10000 гр. од. з депозитного рахунку, 5000 гр. од. з позики, а 5000 оплачено готівкою;
- виплати за позику становлять 1000 гр. од. за місяць та 5 відсотків розраховані по остаточному сальдо;
- інших надходжень або подарунків, як зазначено в письмовому поясненні, директор фірми не одержував.

На підставі отриманої інформації складається оціночний баланс доходів та витрат директора фірми N. Для зручності обчислення та наочності отримані результати відобразимо в таблиці 3.

Як показують дані таблиці 3, перевищення витрат над доходами склало 6450 гр. од. (41450-35000). Відповідно сума 6450 гр. од. вважається прихованим доходом. Для обчислення справедливої суми податку прихований дохід додається до величини доходу, зазначеного в податковій декларації. З нової суми нараховується сума податку до сплати, а також накладається штраф за приховування доходу.

Разом із цим податковий інспектор повинен також визначити джерело отримання прихованого доходу. У наведеному прикладі це може статися, якщо приватна особа отримала гроші фірми і не звітувала про це в облікових книгах, або вона отримувала додаткові платежі через оренду квартири, які не вносились до банку і не декларувались.

На сьогодні у світовій практиці також накопичений досвід щодо використання методу оцінки чистої вартості (підвищення активів). На основі цього методу податковими службами різних країн накопичується відповідна інформація про активи платника податку. З їх допомогою визначається дохід за методом підвищення активів. Механізм обчислення доходу за методом підвищення активів розглянемо на прикладі таблиці 4.



## Оціночний баланс наявних та витрачених фондів директора фірми N

Наявні фонди		Витрачені фонди	
Господарська операція	Сума, гр. од.	Господарська операція	Сума, гр. од.
Сальдо на депозитному рахунку на 01. 01. 01 р.	1000-00	Сальдо на депозитному рахунку на 31. 12. 01 р.	2000-00
Сальдо на позичковому рахунку на 01. 01. 01 р.	3000-00	Сальдо на позичковому рахунку на 31. 12. 01 р.	800-00
Одержано заробітну плату	10000-00	Оплачено вартість автомобіля та холодильника	20800-00
Одержано дивіденди	2000-00	Виплати боргу та відсотків по позиці	2450-00
Одержано орендну плату	12000-00	Оплачено вартість путівки на відпочинок	2000-00
Одержано позику в ломбарді	5000-00	Оплачено вартість навчання в школі	3000-00
Одержано дохід від продажу автомобіля	2000-00	Оплачено приватні витрати	10400-00
Всього наявних фондів	35000-00	Всього витрачених фондів	41450
Прихований дохід	6450	X	X

З даних таблиці 4 очевидно, що активи платника податку щорічно збільшувались. Аналогічно відбувався приріст чистих активів. Це дозволяє стверджувати, що із збільшенням чистих активів зростає дохід платника податку, який разом із приватними витратами порівнюється із задекларованим доходом. Різниця, що утворилась після зіставлення цих даних, засвідчує про прихований дохід. На його величину мають збільшитись дані податкової декларації.

Метод розрахунку ціни за одиницю товару і загального обсягу виробництва (порівняння ціни і прибутку, виходячи із загального обсягу виробництва платника податку) застосовується, як правило, якщо платник податку не надає підтвердження обсягу виробництва та реалізації, а також товарних залишків на початок та кінець звітного періоду.

Обсяг виробництва товарів (розрахунковий вихід готової продукції) визначають, виходячи з характеристики стану виробничих потужностей та кількості використаної сировини, матеріалів, електричної й теплової енергії, води, тари і продукції оздоблення. При цьому база оподаткування визначається без допомоги підприємства (із сторонніх джерел) шляхом підрахунку обсягів виробництва з використанням засобів вимірювання у присутності експерта та представника податкової служби. У разі неможливості визначити таким чином різні елементи податкової бази проводиться відповідна звірка з уповноваженими органами державної, виконавчої влади та фінансових установ, на які покладені повноваження державного контролю в окремих сферах господарської діяльності.

Зокрема в Україні до таких установ належать органи державної реєстрації (видача ліцензій, патентів тощо); органи державної статистики (дані про фінансово-господарську діяльність підприємств); бюро технічної інвентаризації (інформація про зареєстровані об'єкти нерухомості); органи Державтоінспекції (дані про зареєстровані транспортні засоби); уповноважені органи виконавчої влади у галузі водного господарства (відомості про фактичний обсяг води, використаної водокористувачами) та інші служби.



Таблиця 4

Механізм визначення доходу за методом підвищення активів  
(у грошових одиницях на кінець звітного періоду)

Період	1997 р.	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.
<b>АКТИВИ</b>					
Сальдо на депозитному рахунку	1000	1000	2000	1000	2000
Сальдо на позичковому рахунку фірми	20000	30000	4000	3000	800
Вартість квартири та іншого нерухомого майна	10000	10000	50000	50000	50000
Вартість автомобіля	2000	2000	2000	2000	20000
Вартість особистих речей для дому	2000	2000	2500	3000	3800
<b>АКТИВИ (всього)</b>	<b>35000</b>	<b>45000</b>	<b>60500</b>	<b>59000</b>	<b>76600</b>
<b>ПАСИВИ</b>					
Позика	–	–	–	8000	3000
Чисті активи	35000	45000	52500	59000	73600
<b>Приріст чистих активів</b>	<b>–</b>	<b>10000</b>	<b>7500</b>	<b>6500</b>	<b>14600</b>
<b>Приватні витрати</b>					
Вартість навчання в школі	–	2000	3000	3000	3000
Вартість путівки на відпочинок	–	2000	–	2000	2000
Виплата боргу та відсотків по позиці	–	–	1000	–	2450
Витрати на придбання машини та холодильника	–	–	–	–	20800
Інші витрати	–	8000	9000	10400	10400
<b>Дохід за методом підвищення активів</b>	<b>–</b>	<b>22000</b>	<b>20500</b>	<b>21900</b>	<b>53250</b>
Задекларований дохід та майно	–	16000	18000	20000	46800
<b>Підвищення доходу</b>	<b>–</b>	<b>6000</b>	<b>2500</b>	<b>1900</b>	<b>6450</b>

Розглянемо більш детально світовий досвід застосування вищевказаного методу з використанням умовних даних українського підприємства, що виробляє хлібопродукти. Для цього складемо розрахунковий баланс наявних даних, які знаходяться у розпорядженні податкового аудитора (Табл. 5).

За наявною інформацією, отриманою з джерел інших, ніж реєстри фінансового й податкового обліку, встановлено розбіжності між обсягами виробництва хлібопродуктів, зазначеними у фінансовій й статистичній звітності підприємства, та даними, визначеними ревізорами. Також встановлено, що за звітний період кількість фактично відпрацьованих робочих годин хлібопекарним обладнанням складає 212 годин (212000/1000). Звідси розрахунковий вихід продукції має становити 360,4 тонн (1,7 x 212). У нашому прикладі підприємством у звітності відображено 20 тонн продукції. Таким чином, прихований обсяг продукції, що не знайшов відображення у звітності, склав 340,4 тонн (360,4 – 20). Податківці застосовували непрямий метод розрахунку ціни за одиницю товару і загального обсягу виробництва.



**Розрахунковий баланс даних, які необхідні  
для визначення показників “прихованого” обсягу виробництва**

№ з/п	Показник	Кількість, т, кВт	Форма звітності	Джерело інформації
1	Обсяг виробленої продукції	20 тон	Ф.1-П	Районне управління статистики
2	Обсяг електроенергії, витраченої на виробництво (за вирахуванням втрат та використання на невиробничі цілі)	212000 кВт	Ф.1-ПЕР, рахунки-фактури енергопостачальної компанії	Районне управління статистики, дані енергопостачальної компанії, показники спеціальних приладів вимірювання
3	Потужність електричного двигуна	1000 кВт/год	Звіти головного енергетика, дані технічних паспортів	Дані технічних паспортів
4	Норма виробітку за одну годину в тонах	1,65-1,7	Звіти інженера-технолога	Дані технологічних паспортів

Вибіркові зустрічні перевірки дрібнооптових покупців (магазини, кафе, бари тощо) підтвердили обґрунтованість ціни реалізації (30,0 тис. грн. за тону), визначеної за даними податкової декларації. На підставі цього сума прихованого податку на додану вартість склала 1702,34 тис. грн. (30000x340,4x0,1667) та податку на прибуток – 2393,9 тис. грн. [(30000x340,4 – 1702340) x 0,3].

На практиці можлива також ситуація, коли не вдається встановити основні показники підприємства. Звісно, що тоді без даних уповноважених організацій не обійтись.

Так, за даними енергопостачальної компанії встановлено, що на виробництво підприємством витрачено 212,0 тис. кВт електроенергії. Для підрахунку також використовуємо галузеві нормативи витрат ресурсів на 1 тону хлібопродуктів, розроблених відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про порядок нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві” від 15. 07. 97 р. № 786. Тоді кількість витраченої електроенергії на виробництво повинна була складати за даними підприємства 12,6 тис. кВт (20 x 630), де 630 кВт / 1 т – галузевий норматив витрат електроенергії, необхідної на виробництво 1 тонни хлібопродуктів. На підставі даних про використання понаднормативної електроенергії визначаємо розрахунковий (прихований) вихід продукції, який не був відображений у фінансовій звітності підприємства. Він дорівнює 336,5 тонн [(212000 – 12600) / 630], що практично відповідає показнику прихованого виходу продукції, визначеного, виходячи з характеристики виробничих потужностей підприємства.

З наведеного вище очевидно, що непрямі методи спрямовані, в основному, на визначення доходу юридичних осіб. Однак, на нашу думку, це ні в якому разі не заперечує їх використання для фізичних осіб. Зокрема, це стосується і того випадку, коли підприємство перебуває у власності декількох фізичних осіб, включаючи й нерезидентів. Особливо характерним це залишається для тих нерезидентів, які не в змозі підтвердити постійне місцезнаходження або країну реєстрації підприємства. Як правило, такі іноземні компанії, що здійснюють незаконну діяльність без реєстрації постійного представництва в Україні, користуючись прогалинами



вітчизняного законодавства, отримують значні прибутки<sup>3</sup>. Безумовно, що жодних декларацій вищенаведені нерезиденти не подають. Податковою службою України вживаються відповідні заходи. Однак, як свідчить практика, у більшості випадків вони малоєфективні. До специфічних заходів слід віднести й співпрацю з податковими службами інших країн. Однак відповіді, що надходять на запити податкової служби України, підтверджують факт відсутності місцезнаходження фірми-нерезидента або її реєстрації у країні резиденції. В свою чергу, держава недоотримує значну суму податків. І це при тому, що вітчизняний виробник відчуває на собі підвищений рівень оподаткування.

Виходячи із вищенаведеного, вважаємо, що до резидентів-податкових агентів, реально не існуючих іноземних фірм, доцільно також передбачити застосування непрямих методів. На нашу думку, їх доцільно застосовувати у разі виявлення фактів перерахування на адресу реально не існуючих іноземних фірм коштів чи поставки товару. У цьому випадку цілком виправданим було б застосування методу оцінки валових витрат шляхом їх зменшення на суми, які перераховані на адресу неіснуючих фірм.

Однак для запровадження непрямих методів потрібно мати достатньо досконалу законодавчу та нормативну базу. Причому вона повинна мати переважне значення над іншими актами законодавства, якщо справа стосується навмисного приховування об'єктів оподаткування. Особливо це стосується накопичення інформації від різних фінансово-кредитних установ і, в першу чергу, від комерційних банків.

Ця аксіома із міжнародної теорії права (вимоги спеціального законодавства мають перевагу над нормами загального законодавства) знайшла підтримку у розвинутих країнах, зокрема у країнах-членах ОЕСР. Законодавством цих країн визначено різні шляхи отримання податковими органами банківської інформації (необмежений доступ податкових органів до банківської інформації, автоматизований механізм надання інформації за спеціальними запитом, обов'язкове інформування податківців щодо виплачених доходів та боргових вимог тощо). Усі країни цієї організації (крім Австрії, Люксембургу, Швейцарії, Бельгії та Португалії) вперше визнали за податковими службами право на прямий або опосередкований доступ до банківської інформації для чітко підтверджених цілей оподаткування. Більш того, Комітет з фіскальних справ ОЕСР в офіційному звіті "Поліпшення доступу до банківської інформації з метою оподаткування" від 12. 04. 2000 року закликав країни, які мають намір набути членство в цій організації, переглянути власні закони та нормативні акти з питань недоторканності банківської таємниці<sup>4</sup>.

Таким чином, світовий досвід та незначна вітчизняна практика доводять доцільність застосування непрямих методів при визначенні податкових зобов'язань платників податків. Застосування непрямих методів у роботі податкової служби дозволить збільшити бюджетні надходження, в першу чергу, за рахунок "тіньового" сектора економіки. Разом із цим, у більшості платників відпаде бажання приховувати об'єкти оподаткування. В кінцевому результаті, у виграші залишиться як держава, так і суспільство в цілому.

<sup>1</sup> Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки). – К.: Либідь, 1992. – С. 313.

<sup>2</sup> Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 року № 2181-III // Вісник податкової служби. – 2001. – № 9. – С. 19–20.

<sup>3</sup> Єрмоленко Ю. Деякі проблеми впливу капіталу з України в офшорні зони в умовах лібералізації зовнішньоекономічної діяльності // Науковий збірник Подільської державної аграрно-технічної академії: Збірник наукових праць. Вип. 9. – Кам'янець-Подільський, 2001. – С. 385–390.

<sup>4</sup> Ніколаєва Г. Деякі аспекти світового підходу до розкриття банківської інформації органам, які ведуть боротьбу зі злочинністю // Вісник Національного банку України. – 2001. – № 6. – С. 28–33.