

Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики

Автори:

Володимир Дубровський

В'ячеслав Черкашин

Олег Гетман

Київ 2020



I. Інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування в Україні: що змінилося порівняно із попередніми роками

За час, що минув від попереднього аналізу найбільших схем уникнення оподаткування в Україні, в країні сталися суттєві зміни, які, утім, ще багато в чому не далися взнаки. Окрім того, цей звіт побудований на аналізі даних 2019 р., тому навіть ті спроби реформ, які робилися в цей час ДФС (розділеній в процесі цих реформ на ДМС та ДПС) не могли встигнути істотно вплинути на результати.

Серед макроекономічних факторів, які могли позначитися на уникненні податків, окремо стоїть ревальвація гривні восени 2019 р., яка вплинула на вартість імпорту та експорту, відповідно, могла також суто механічно змінити обсяги "контрабанди" та зниження експортної виручки - як це сталося з податковими надходженнями.

Також важливим елементом економічного впливу політичної нестабільності є залежність податкових надходжень, особливо з податку на прибуток підприємств, від сили державного примусу, яка, зазвичай, слабшає в момент боротьби за владу та, особливо, її зміни. Щоправда, цього разу зміна влади не супроводжувалася одночасною заміною Міністра фінансів та керівників фіскальних органів - ДПС і ДМС. Така заміна сталася пізніше, вже у 2020 р., тому теж не могла вплинути на результати презентовані нижче.

Економіка у 2019 році продовжувала відродження після шоку 2014-15 рр., що, природно, мало сприяти зменшенню тінізації. Це знайшло відображення у даних МЕРТ, хоча до них треба ставитися обережно, оскільки, наприклад, збитковість деяких видів підприємств за методикою автоматично вважається ознакою приховування прибутків – при тому, що насправді може бути пов'язана з іншими факторами.

Галузі постіндустріальної економіки, такі як ІТ, продовжують швидко зростати, і разом з тим збільшуються масштаби їх співпраці з фрілансерами – ФОП 3 гр. ЄП. Втім, «втрати бюджету» від уникнення оподаткування, які є не значними та умовними за означенням, в даному випадку мають розглядатися як суто примарні, оскільки чинники, детально описані у попередньому дослідженні - залишаються у повній силі.

Зважаючи на важливість правильного визначення пріоритетів у вдосконаленні адміністрування податків, доцільним було б перетворення подібного аналізу на постійний, щорічний, моніторинг, який мав би охоплювати tax gaps (що є «хорошою практикою» розвинутих країн, зокрема ЄС) та, додатково, аналізувати конкретні схеми, які призводять до їх виникнення, а, в ідеалі – також і суто тіньову, неофіційну, економіку. Це дозволило б оперативно відстежувати дієвість відповідних політик; на основі об'єктивної картини встановлювати та коригувати пріоритети у боротьбі з податковими зловживаннями; а також своєчасно виявляти нові виклики і реагувати на них.

Національні особливості та ключові схеми

Подібно до більшості інших країн з доходом на душу населення, меншим за середній, та слабким державним управлінням, Україна потерпає від відносно високого розміру «тіньової економіки»¹ - тобто економічної діяльності, з якої не сплачуються податки. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (МЕРТ) оцінює її розмір у 28% від валового внутрішнього продукту (ВВП), що є забагато порівняно з розвиненими країнами, але схоже на показники країн із близькими до наших характеристиками якості врядування і доходу на душу населення². Слід відзначити, що за останні роки рівень тіньової економіки, за цими оцінками, значно скоротився, і це збіглося зі скороченням перерозподілу через державні фінанси. Це природно з огляду на те, що тінізація є закономірною відповіддю економіки на надмірний (особливо у порівнянні з наявною якістю «державних послуг») податковий тиск. Також важливим фактором природного зменшення частки тіньової економіки є економічне зростання як таке, що супроводжується підвищенням продуктивності праці в офіційному секторі та інших привабливих факторів легальної роботи. Але це стосується переважно повністю неофіційної діяльності. Водночас, наявність великого «тіньового сектору», з одного боку, не дозволяє зменшити номінальне податкове навантаження, а з іншого – спотворює умови конкуренції. І перше, і друге явище, своєю чергою, сприяють тінізації. Тому боротьба з ними є важливою, хоча і не головною, компонентою податкової реформи.

Важливо брати до уваги той факт, що структура тіньової економіки в Україні є нетиповою, відповідно до структури самої економіки. На відміну від більшості інших країн (окрім деяких країн СНД), в Україні переважна частина податкових надходжень втрачається через наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування, які масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які (знову-таки, на відміну від більшості країн світу) домінують у вітчизняній економіці і при цьому завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для уникання податків. Відповідно, механічне перенесення на український ґрунт досвіду інших країн у цьому питанні веде до неадекватних висновків та рекомендацій, які не сприяють ефективній боротьбі з тіньовою економікою.

Євростат виділяє сім компонентів «тіньової економіки»: $N1$ – СПД, що навмисне не реєструє свою, в іншому законну, діяльність; $N2$ – суто протизаконна діяльність; $N3$ – виробники, що згідно закону не повинні

¹ Цей термін застосовується у різних значеннях: зокрема, часто мається на увазі кримінальна діяльність, або «чорна економіка» – на відміну від легальної, але неофіційної («сірої»). Ми, відповідно до поширеної традиції, надалі вживатимемо його у значенні «сірої» економіки, в тому числі офіційно зареєстрованих економічних одиниць, які штучно зменшують базу оподаткування шляхом приховування або оптимізації (агресивного податкового планування) чи в інший спосіб ухиляються від сплати належних за законом податків.

² Див. наприклад: Leandro Medina & Friedrich Schneider, 2017.

"Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015,"

CESifo Working Paper Series 6430, CESifo Group Munich.

<https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_6430.html>

реєструватися (напр. особисте селянське господарство); *N4, N5* – зареєстровані СПД, що за різними причинами випали із спостережень; *N6* – навмисне спотворення даних (заниження бази оподаткування); *N7* – інші.

У даній роботі ми намагаємося повноцінно оцінити один з цих компонентів - *N6*, і частково (переважно у частині контрабанди та контрафакту) - *N1*, тому аналітична робота вона не претендує на охоплення усіх схем тіньової економіки. Натомість, цей компонент розбирається в деталях: аналізуються найбільш актуальні для України інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування (надалі, разом – уникнення податків), оцінюється їхній розмір, наявні обмеження для застосування, наслідки (окрім власне зменшення бюджетних надходжень) та перспективи і способи подолання – із їхніми наслідками. Це дозволить дійти висновків щодо черговості та пріоритетності заходів із подолання тіньової економіки у цій частині. Слід зазначити, що частина схем пов'язані між собою, обсяги одних частково враховані у обсягах інших, тому загальні втрати бюджету від всіх схем будуть дещо меншими, ніж їх математична сума.

Набір інструментів уникнення податків в Україні в цілому не дуже відрізняється від інших країн. До стандартного набору, зокрема, входять:

- ✓ Порушення митних правил та контрабанда
 - маніпуляції з митною вартістю товарів
 - перерваний транзит
 - схеми за допомогою поштових пересилань
 - «піджаки»
 - пряма контрабанда
- ✓ Розкрадання податку на додану вартість (ПДВ)
 - незаконне відшкодування з бюджету при експорті
 - фіктивне підприємництво (missing trader) – зокрема, «карусельні» схеми
 - підміна товару («скрутки»)
- ✓ Контрафакт
- ✓ Переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів»)
- ✓ Схеми тіньового ринку оренди землі
- ✓ Тіньові заробітні плати
- ✓ Викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу)
- ✓ Зловживання податковими пільгами та преференціями і спеціальними режимами
- ✓ Неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації

Проблематичними залишаються підходи до оцінки декількох важливих складових тіньової економіки, насамперед:

- діяльності неофіційних, не зареєстрованих, підприємств та самозайнятих осіб
- структурування бізнесу через псевдо-ФОП, які «працюють» на псевдо-«торгівельних майданчиках», та/або під псевдо-франшизами
- операцій на тіньовому фінансовому ринку, в тому числі свопи, махінації з цінними паперами, виплати за кордон у вигляді роялті, штрафів, відсотків за кредитами, тощо, на користь афілійованих осіб (частина з цих операцій є суто легітимною)
- обсягів незареєстрованого с/г виробництва
- обсяги транскордонних електронних продажів у масштабах, що перевищують дозволені законом.

II. Оцінка інструментів (схем) уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків в Україні

2.1. Уникнення від оподаткування за експортно-імпортними операціями, зокрема за допомогою офшорних схем

Суть схеми: під «уникненням від оподаткування» розуміється застосування з боку платників податків наступного інструментарію: використання всіх дозволених законом засобів зменшення податкового тягаря, тобто легальна мінімізація податкових зобов'язань, зокрема агресивне податкове планування, податкова оптимізація, зловживання правом або використання недобросовісних практик, у тому числі використання розбіжностей, колізій та прогалін між різними системами оподаткування, а також пільгового оподаткування окремих видів діяльності або доходу, маніпулювання статусами резидентності за допомогою якого здійснюється переведення прибутку українського походження без належного оподаткування податком на прибуток підприємств до країн з нижчими або нульовими податковими ставками.

Схема вирішує одразу декілька завдань, а саме:

- уникнення оподаткування всередині країни (транскордонне переміщення прибутку);
- страхування від валютних ризиків і ненадійної банківської системи, зокрема доступ до більш якісних фінансових послуг;
- захист заощаджень та інвестицій, зниження ризиків рейдерства й спрощення судового захисту майнових інтересів (вихід з-під юрисдикції українських судів, які вважаються ненадійними з огляду на політичну залежність та корумпованість);
- втеча капіталів, зокрема виведення за кордон фінансових результатів політичної корупції

Прогноз (розрахунок): переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій сягає річних обсягів у діапазоні **130-220 млрд** грн, що має наслідком недонадходження податків до бюджету у розмірі від **23 до 40 млрд** грн на рік

Масштаби переміщення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій можна оцінити виходячи з наступних даних. За підрахунком Global Financial Integrity³ обсяги фальсифікації цін у рахунках-фактурах на товари за зовнішньоекономічними контрактами з метою незаконного переміщення прибутків через міжнародні кордони, уникнення від сплати податків та валютного контролю для України складають:

³ <https://gfintegrity.org/report/trade-related-illlicit-financial-flows-in-135-developing-countries-2008-2017/>

Таблиця 1

Value Gap України за експортно-імпортними операціями

(млрд дол США)

	2013	2014	2015	2016	2017
Обсяги вартісного розриву з розвиненими економіками (ТОП-36)	5,64	4,36	2,51	3,65	4,15
Динаміка (рік до року)	-	-22,7%	-42,4%	+45,4%	+13,7%
Обсяги вартісного розриву з всіма торговими партнерами	17,28	13,71	9,35	10,14	11,41
Динаміка (рік до року)	-	-20,6%	-31,8%	+8,4%	+12,5%

Таким чином, починаючи з 2016 року, на фоні відновлення економіки, триває збільшення потенційної бази уникнення від оподаткування. При цьому, зростання Value Gap насамперед з розвиненими економіками відображає перебудову експортних товарних потоків з країни-агресора до країн ЄС. Якщо припустити, що подібна тенденція зберігається та знаходиться в залежності від динаміки обсягів зовнішньої торгівлі товарами (+5-15% на рік), то потенційна база уникнення від оподаткування у 2018-2019 рр. складає **12,7-14 млрд дол США** або **356-393 млрд гривень** на рік⁴. Проте, ця сума не включає відтоку капіталу за неторговими схемами, такими як виплата завищених відсотків за кредитами, роялті, операціями з цінними паперами, тощо.

Стриману динаміку зростання також підтверджує статистика НБУ щодо round tripping інвестування (направлення резидентами за кордон коштів, які потім вертаються в країну у вигляді прямих іноземних інвестицій).

Вставка 1: У 2016 – 2019 роках спостерігається поступове наростання чистого притоку коштів за операціями round tripping, але вже в менших обсягах, ніж напередодні кризи. В 2016 році вони забезпечили 4.1%, у 2017 – 10.4%, у 2018 – 20.6% приливу ПІІ в Україну. У 2019 році операції round tripping оцінено в **1 млрд дол США**, що становить **34.1%** притоку ПІІ в Україну (88.9% їх обсягу - інвестиції до реального сектору). Найбільші обсяги операцій round tripping здійснювались через Кіпр, Нідерланди, Швейцарію та Австрію.
«Оцінка обсягів прямих іноземних інвестицій, в яких кінцевим контролюючим інвестором є резидент (round tripping) за 2010р. - 2019р.»⁵, Національний банк України, 2020 рік

Інституційно слабким залишається контроль за трансфертними цінами, що залишаються вагомим інструментом «втечи прибутків» з країни. Володіючи значним потенціалом з протидії переміщенню прибутків до офшорних юрисдикцій, механізм контролю ТЦУ понад 6 років підтримується в первісно-зародковому стані – річне охоплення перевітками компаній, що здійснюють контрольовані операції, не перевищує **0,6%** та генерує майже імітаційні результати роботи.

⁴ за умови курсу 28 UAH/USD

⁵ Оцінка обсягів ПІІ в яких кінцевим контролюючим інвестором є резидент (round tripping) за 2010р. - 2019р.

Вставка 2: Статистика звітів про здійснені КО (контрольовані операції): за підсумками 2013 звітного року (вересень – грудень) подано 2,5 тис звітів на суму 1 159 млрд грн, за 2014 звітний рік – 1,9 тис звітів на суму 3 611 млрд грн, за 2015 рік – 3 тис звітів на суму 1 630 млрд грн, за 2016 рік – 2,8 тис звітів на суму 2 413 млрд грн, за 2017 рік – 2,1 тис звітів на суму 1 564 млрд грн, за 2018 рік таких звітів було подано близько 2,5 тис на суму 2 200 млрд грн (Результати роботи ДФС щодо контролю за трансфертним ціноутворенням за 2013-2017 рр. та повідомлення Пресслужби ДПС України від 13.12.2019 року⁶)

Статистика перевірок з питань відповідності КО принципу «витягнутої руки»: завершено 11 документальних позапланових перевірок з питань відповідності КО принципу «витягнутої руки», за результатами яких: донараховано податку на прибуток – **106,9 млн** грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму **2,28 млн** грн.

Реальний вклад підрозділів податкових перевірок трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування по забезпеченню надходжень до бюджету склав **2 809 млн** грн (забезпечено надходжень грошовими коштами на **1 024 млн** грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 7 470 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на **1 345 млн** грн, зменшено залишки від'ємного значення ПДВ на **440 млн** грн) (стор. 44, 48-49 Звіту про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на II півріччя 2019 року⁷)

Наявність проблем з застосуванням правил трансфертного ціноутворення як механізму припинення уникнення від сплати податків підкреслюють дослідження щодо найбільш поширених експортних позицій українського походження (залізної руди⁸ та продуктів сільського господарства⁹), які масово потрапляли у 2015-2017 рр. під схему «експорт за ціною нижчою за ринкову»:

- експорт залізної руди був як мінімум на 20% недооцінений, що за умови екстраполяції даних гірничої промисловості на національний експорт дозволяє дійти висновку, що переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій коштує Україні приблизно 3 млрд євро на рік, а недонадходження податків до бюджету щороку сягає 750 млн євро.

- невідповідність між заявленими й ринковими цінами для пшениці та кукурудзи складає відповідно 10,4% та 7,6%, що говорить про переміщення прибутку за кордон на суму близько 1,5 млрд дол США, що має наслідком втрати бюджету до 270 млн дол США щороку.

Наша попередня аналітична робота, що охоплювала дані за період 2016-2017 рр., також констатувала поступове збільшення обсягів втечи прибутків за кордон (коли економічна стагнація 2014-2015 років виступала своєрідним мінімумом, а потім торгівля з офшорами почала знову відновлюватись). Процес продовжено у 2017-2018 роках та, з урахуванням динаміки зростання, прогнозні обсяги інструменту «уникнення від оподаткування за допомогою офшорних схем» імовірно знаходяться у діапазоні **130-220 млрд** грн, що має

⁶ <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvoren/zagalni-vidomosti/> та <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/400974.html>

⁷ <https://tax.gov.ua/data/files/250719.pdf>

⁸ http://guengl-panamapapers.eu/wp-content/uploads/2018/09/180911_Study-Tax-Avoidance-UA.pdf

⁹ <https://www.guengl.eu/issues/publications/profit-shifting-in-ukraines-exports-of-agricultural-commodities/>

наслідком потенційні втрати податку на прибуток у розмірі **від 23 до 40 млрд грн** (попередня оцінка – відповідно 120-200 млрд грн та від 22 до 36 млрд грн). Сюди входять гроші переважно виведені через трансфертне ціноутворення.

Отриманий результат корелюється з прогнозом Tax Justice Network, за яким річні втрати податків від незаконних транскордонних потоків (торгових, банківських та інвестиційних) сягають 0,54% ВВП або 777,44 млн дол США (близько 21,7 млрд грн)¹⁰.

Водночас в Україні сьогодні створено можливість кардинального зламу історичного домінування «офшорних конструкцій» в економіці. Останніми роками Україна активізувала співпрацю з ОЕСР - у 2017 році приєдналася до Плану з розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку (План BEPS), в лютому 2019 року ратифікувала Багатосторонню конвенцію про реалізацію заходів щодо запобігання ерозії бази і зміщення прибутку (MLI) - Закон України № 2692-VIII, який набрав чинності 02 квітня 2019 року. Але головним результатом співпраці стало прийняття Закону України № 466-IX (далі – Закон 466), який частково набув чинності 23.05.2020 року (з урахуванням змін внесених Законом № 786-IX від 14.07.2020 року). При цьому, Ратифікація MLI та Закон 466 перенесли до національного нормативного поля не лише так званий Мінімальний стандарт (включає обов'язок імплементації чотирьох заходів з Плану дій BEPS, зокрема щодо удосконалення норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення), а й впровадити в Україні значно ширший інструментарій боротьби з офшорами, насамперед правила оподаткування контрольованих іноземних компаній або скороченно КІК (Захід 3) та запобігання уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (Захід 7). В таких умовах головною загрозою стає не відсутність власне нормативного інструментарію боротьби з офшорними схемами, а інституційна (не)спроможність контролюючих органів це роботи - «старий» антиофшорний інструментарій (контроль ТЦУ запроваджено з 2013 року) ще як слід не опановано, а вже запроваджуються нові не менш інтелектуально та фінансово вагові механізми контролю. Більш того антиофшорні новації як слід не забезпечені інформаційно - попри те, що Указом Президента України № 180/2016 від 28 квітня 2016 року «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» та Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21 червня 2018 року № 2473-VIII Уряду та Національному банку доручено розробити та внести до парламенту законопроект про імплементацію міжнародних стандартів з автоматичного обміну фінансовою інформацією, жодного законопроекту у Верховну Раду внесено так й не було.

Рекомендації:

- активізувати міжнародне співробітництво з питань захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення сплати податків, а саме:

- ✓ перегляд умов Угоди від 7 лютого 2017 року між Україною та США для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень

¹⁰ <https://tax-justice.thibi.co/#/profile/UKR>

Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA). Країна повинна не тільки надавати Урядові США інформацію про рахунки громадян США в Україні, а й почати отримувати дані щодо рахунків українців в США (дотримання принципу взаємності - двосторонній режим);

- ✓ ініціація Урядом перегляду двосторонніх Угод про усунення подвійного оподаткування, що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування (насамперед Кіпр, Нідерланди, Швейцарія etc);
- ✓ приєднання до процедури автоматичного обміну фінансової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard OECD (CRS);

- запровадження посиленої фінансової відповідальності за приховування доходів в офшорних юрисдикціях;

- за фактом приєднання до CRS, Уряду та Національному банку негайно розробити та внести до парламенту відповідний законопроект про міжнародну співпрацю України в галузі оподаткування, що передбачено Указом Президента України № 180/2016 та Законом № 2473-VIII;

- сконцентрувати мінародний інструментарій захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення сплати податків (ТЦУ, План BEPS, MLI, KIK, CRS) в окремому потужному підрозділі податкової служби з належною чисельністю та відповідним рівнем підготовки персоналу;

- до успішного завершення реформування контролюючих органів будь-яке велике розширення їх дискреційних повноважень, на наш погляд, є контрпродуктивним. Тому, потрібно максимально зменшити дискреційні можливості податкової служби, зокрема знизити застосування норм щодо «ділової мети» або правила «тонкої капіталізації», перенести строки найбільш обтяжливих норм щодо звітності та адміністрування (таких як KIK або оподаткування постійних представництв) тощо (наприклад, в рамках корегування Закону 466 законопроектами № 4065 від 07.09.2020 року або урядового № 4101 від 15.09.2020 року).

2.2. Ухилення/уникнення від сплати ПДВ

За даними Doing Business – 2020 від загального часу, витраченого платниками на сплату податків, 60 відсотків припадає саме на дотримання вимог законодавства щодо сплати ПДВ. Такий стан обумовлений існуванням досить складної системи електронного адміністрування податку (СЕА ПДВ), що базується на обов'язку реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних з можливістю позасудового блокування з боку контролюючих органів податкових накладних (СМКОР). Побудована останніми роками в Україні система генерує значні витрати часу й коштів платників податків на ведення податкового обліку та дотримання процедур адміністрування. Тому, з огляду на важкий адміністративний тягар та історичну високу корупціогенність податку, його домінуючу роль у формуванні доходів державного бюджету, саме питання втрат бюджету внаслідок схем уникнення від сплати ПДВ є одним з найактуальніших.

Разом з тим, слід зазначити, що з введенням СЕА ПДВ та СМКОР розміри ринку «податкових ям» та «скруток» було суттєво скорочено. Але, з огляду на політичні заяви окремих політиків та відставки високопосадовців в Уряді у квітні 2020 року, створення слідчої комісії Верховної Ради України з розслідування фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат доходної частини Державного бюджету (Постанова ВР України від 24 квітня 2020 року № 568-ІХ), питання подальшої модернізації системи адміністрування ПДВ як у бік припинення схем ухиляння/уникнення від оподаткування, так і у бік збільшення її дружності та комфортності для платників податків, залишається важливим невирішеним завданням майбутньої податкової реформи.

Вставка 3: корупційні оборудки, які сьогодні здійснюються посадовими особами податкової та митної служби позбавляють Державний бюджет України доходів у **120 мільярдів гривень на рік**
(Пояснювальна записка до проекту Постанови ВР України від 24.04.2020 року № 568-ІХ)

(а) фіктивне підприємництво (missing trader), зокрема карусельні схеми

Суть схеми: фіктивне підприємництво, у розумінні сфери податків, є отримання контролю над суб'єктом підприємницької діяльності для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухиляння від сплати податків, зокрема ПДВ, отримання готівки та проведення маніпуляцій із фінансовою звітністю та первинними документами. Кримінальний кодекс України (стаття 205) визначав фіктивне підприємництво як «створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона». Водночас схема незаконного відшкодування ПДВ, коли товари багаторазово перепродаються й експортуються, внаслідок чого експортер відшкодовує ПДВ, а постачальники, не сплативши податок, зникають, отримала назву карусельної (або «карусельне шахрайство»). Один і той же товар може курсувати всередині країни (або між країнами) по колу, дозволяючи використовувати відшкодування ПДВ як інструмент злочинного бізнесу

Прогноз (розрахунок): див. розділ щодо «конвертаційних центрів»

25 вересня 2019 року набрали чинності положення Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18.09.2019 року № 101-ІХ, яким з Кримінального кодексу України виключена стаття 205 «Фіктивне підприємництво», що була з одного боку однією з базових у кримінальних провадженнях щодо діяльності конвертаційних центрів та незаконне відшкодування ПДВ з бюджету, а з іншого - одним із найпоширеніших способів тиску на бізнес в Україні (масова практика використання контролюючими органами матеріалів досудового розслідування та вироку суду у кримінальному провадженні за статтею 205 КК України для обґрунтування донарахування грошових зобов'язань платникам податків).

Вставка 4: щодо кримінальних проваджень (КП) за ухилення від сплати податків у 2019 році:
- зареєстровано - **1287**

- закрито на стадії досудового розслідування – **262**, з яких за відсутності складу/події кримінального правопорушення – **259** або **20,1% від зареєстрованих КП**

Результати судового розгляду: судових рішень - **18**, у тому числі:

- обвинувальних вироків – **10** або **0,8% від зареєстрованих КП**

- виправдувальних вироків – **8**

(статистика Офісу Генерального прокурора України та дані Єдиного державного реєстру судових рішень)

Часткова руйнація нормативного поля, низька ефективність розслідування податкових злочинів (кожне п'яте кримінальне провадження було відкрито при відсутності складу/події кримінального правопорушення), як й затягування процесу ліквідації податкової міліції, створює зворотний запит на виникнення нового інструменту з протидії незаконному відшкодуванню ПДВ з бюджету та побудову нового державного органу із виявлення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень у сфері економіки - законопроект 3087-д від 02.07.2020 року «Про Бюро економічної безпеки України», який прийнято ВР України в першому читанні 03.09.2020 року. Зокрема законопроектом запропоновано передбачити кримінальну відповідальність за шахрайство з податком на додану вартість (нова стаття 222-2 Кримінального кодексу України).

(б) формування схемного податкового кредиту («скрутки» або схемний ПДВ)

Суть схеми: підприємство (у більшості випадків легальний імпортер) офіційно імпортує товари до України, сплачуючи до бюджету ПДВ на імпорт та отримуючи, відповідно, податковий кредит на цю суму. Далі товар реалізується у країні за готівкові кошти, але по документах все ще залишаючись на товарному обліку підприємства. Одночасно, СЕА ПДВ надає такому підприємству можливість виписувати податкові накладні на всю суму імпортного ПДВ, що дозволяє протиправно сформувати податковий кредит зацікавленим платникам ПДВ, а отримані на рахунки кошти повернути клієнту готівкою за вирахуванням процентів «за послугу». За аналогією – внесення неправдивих даних до податкових накладних і поєднання несумісних товарів - схема «скрутки» діє щодо платників, які можуть сформувати податковий кредит «внутрішнього» походження. Схема є дуже важкою для виявлення контролюючими органами, не ідентифікується на стадії декларування, потребує контролю всього ланцюга поставок та проведення інвентаризації товарних залишків та звірки товарних опцій

Прогноз (розрахунок): тенденція на зростання (у 2016 році обсяги маніпуляцій з податковими накладними сягали близько 1 млрд грн на місяць, а у минулому році - 2,5 млрд грн щомісячно), втрати бюджету сягають **20-30 млрд грн на рік**

Вставка 5: система автоматизованого моніторингу ризиків ДПС не забезпечує належного контролю за формуванням фіктивного податкового кредиту через грубі порушення з боку посадових осіб ДФС, ДПС у частині відпрацювання ризикових платників. У середньому в місяць у «скрутці» беруть участь від 100 до 200 платників податків, які безпосередньо підмінюють номенклатуру товарів (залежно від місяця). Сума фіктивного ПДВ, яка генерується платниками, у середньому становить **2,5 млрд грн щомісячно**

(засідання Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради від 4 червня 2020 року¹¹)

«Скрутка полягає в уникненні від сплати 20% ПДВ за допомогою так званих конвертаторів, які беруть за свої послуги, наприклад, тільки 8%. Попит на схему формують в основному зерно (**25 мільярдів** гривень) і контрабанда (**15 мільярдів** гривень)

(Інтерв'ю Голови ДПС від 11.08.2020 року¹²)

З моменту запровадження СМКОР (друга версія системи моніторингу почала роботу з 22.03.2018 року) ринок схемного ПДВ був дещо звужений. Але поліпшення мало лише тимчасовий характер. Питання формування схемного податкового кредиту не було вирішене остаточно внаслідок як недосконалості автоматичної системи моніторингу, її особливої вразливості до людського фактора, так і низької результативності податкових перевірок - з прогнозних втрат бюджету (на мінімальному рівні 20 млрд грн) заходами податкового контролю за період 2 півріччя 2019 -1 півріччя 2020 року було повернуто лише 2,5 млрд грн або 12,5%.

Вставка 6: Пункт 2.7 «Вжиття заходів щодо відпрацювання підприємств реального сектору економіки, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування»: відпрацьовано **1,5 тис** вигодонабувачів на 2,6 млрд грн. За результатами вжитих заходів донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на **1,2 млрд** грн

(стор. 50-51 Звіту про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на II півріччя 2019 року)

Пункт 2.6 «Вжиття заходів щодо своєчасного відпрацювання підприємств реального сектору економіки, які скористалися схемним податковим кредитом для мінімізації чи ухилення від оподаткування»: відпрацьовано **1,1 тис** вигодонабувачів, донараховано грошових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на загальну суму **1,3 млрд** гривень

(стор. 36-37 Звіту про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на I півріччя 2020 року)

Останнім часом податкова служба демонструє політику посилення боротьби з тіньовими ПДВ-схемами: «Надходження податку на додану вартість у січні – серпні становили 73,9 млрд гривень. Це у 1,4 раза, або на 22,2 млрд грн перевищує відповідний показник минулого року. Фактичний рівень надходження ПДВ перевищив очікуваний на 38,3%, або на 20,5 млрд гривень»¹³. Але, ефективність такої політики потребує додаткового аналізу з огляду на збільшення «каральності» СМКОР та зниженню рівня відшкодування ПДВ з бюджету (за даними казначейства станом на 01.09.2020 року платникам податку відшкодовано на 12 млрд грн менше ніж за аналогічний період минулого року). Тому, оцінити ефективність роботи ДПС у 2020 році та динаміку щодо припинення «скруток» можливо буде лише за підсумками поточного податкового року.

Рекомендації:

¹¹ <https://www.rada.gov.ua/news/Novyny/193755.html>

¹² https://lb.ua/economics/2020/08/11/463644_glava_nalogovoy_lyubchenko_u_lyudey.html

¹³ <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/432239.html>

- поточних можливостей контролюючих органів (податкової та митної служб), що включають до себе як вимоги системи моніторингу, так й формування «критичних» списків платників податків, достатньо щоб значно обмежити схеми мінімізації податку. Але, цього не буде досягнуто поки контролюючі органи залишаються неререформованими, тобто ураженими недугою корупції. Потрібна комплексна реформа контролюючих органів, яка включатиме і ліквідацію податкової міліції та всіх інших підрозділів різних органів по боротьбі із економічними злочинами та створення єдиного аналітичного Бюро економічної безпеки;

- автоматична система моніторингу (СМКОР) потребує модернізації:

- ✓ у бік обмеження механізму позасудового блокування податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (за зразком механізмів фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення) – загальний строк блокування операцій не повинен перевищувати 30 робочих днів;
- ✓ під процедури моніторингу у реальному часі повинні підлягати не лише вартісні характеристики господарських операцій, що виступають об'єктом оподаткування податком, а і кількісні характеристики (аналіз даних залишків товару за кодом УКТЗЕД), а будь-які значні відхилення у товарному обліку платників, що мають великі накопичення підтвердженого податкового кредиту, повинні негайно підлягати заходам податкового контролю;
- ✓ наразі система моніторингу передбачає існування «привілейованого» класу платників, що мають так звану позитивну податкову історію (у більшості випадків це великі компанії¹⁴), ПН/РК яких за розрахунками контролюючого органу не підлягають блокуванню у будь-якому випадку, хоча саме цей прошарок платників більш схильний до уникнення від оподаткування.

2.3. Ухиляння/уникнення від сплати податків через порушення митних правил, контрабанду та корупцію на кордоні

Суть схеми: з 2011 року в Україні поняття «контрабанди» (переміщення через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю), на хвилі декриміналізації, значно звужене. Наразі, з урахуванням змін внесених у 2018 році¹⁵, під «контрабанду» підпадають лише операції з наступними товарами (ст. 201, 201¹ та 305 КК України):

- культурні цінності; отруйні, сильнодіючі та вибухові речовини; радіоактивні матеріали; зброя та її частини або боєприпаси; спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації;

¹⁴ Додаток 2 до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджено постановою КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165

¹⁵ Кримінальний Кодекс України доповнено статтею 201¹ згідно із Законом України № 2531-VIII від 06.09.2018 року

- наркотичні засоби, психотропні речовини, їх аналоги чи прекурсори або фальсифіковані лікарські засоби;

- лісоматеріали, зокрема необроблені, або пиломатеріали цінних та рідкісних порід дерев, а також інших лісоматеріалів, заборонених до вивозу.

У цьому дослідженні під поняттям «контрабанда» вважається незаконне ввезення на митну територію України будь-яких товарів, включаючи часткове декларування або декларування з наданням викривлених даних або їх маніпулюванням, зокрема шляхом корупції на митницях. Зазначене явище можливо умовно розділити на наступні схеми контрабанди:

Схема 1. Викривлене декларування

Ключовим елементом схеми є «вбудованість» працівників митного органу у її практичну реалізацію, що дозволяє проводити маніпулювання даними митної декларації, декларації митної вартості, документами, що підтверджують країну походження товару, та іншими дозвільними та супроводжувальними документами, шляхом заниження митної вартості, ваги, кількості, характеристик та якості товару, підміни кодів чи товарних підкатегорій товару, зміни його найменування з метою уникнення від оподаткування або зменшення розмірів належних до сплати митних платежів (згідно з пунктом 24 статті 4 Митного кодексу України¹⁶).

Підвидами схеми виступають:

1.1. митне оформлення товарів зі значно нижчим податковим навантаженням ніж є насправді. При цьому, існує схема підміни товарів різних товарних груп (*так звані товари «прикриття»*), коли, наприклад, декларант заявляє не брендовий одяг, а дешеві дитячі іграшки. А також, схема підміни найменувань товарів в межах однієї товарної групи (*так званий «пересорт»*), коли серед дешевого одягу в Україну перевозять брендові речі;

1.2. недостовірне декларування вантажів в частині викривлень опису, кількості або вазі товару (*схема «заниження ваги», частково схема «зламу інвойса»*). Тобто, при митному оформленні вантажів вказується занижена вага або кількість товару, що дозволяє зменшити розмір митних платежів;

1.3. компіляцією вищезазначених варіантів оптимізації оподаткування є існування окремої категорії компаній для яких митниками та іншими правоохоронними та контролюючими органами встановлюються «особливі умови» декларування та переміщення товарів й транспортних засобів через митний кордон України (*так звані «майданчики» або «модні фірми»*). Їх діяльність сконцентрована на переміщенні великих оптових партій товару та несе найбільш критичні ризики для бюджету України, є прикладом системної корупції.

Схема 2. Чорна (подвійна) контрабанда

Суттю схеми є незаконне переміщення товарів через митний кордон поза митним контролем. Це передбачає або перетин кордону поза митними постами обох країн (лісами та полями, по річках, тунелями, на дронах або

¹⁶ включають мито; акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів та податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів

літаках, що обумовила відповідну назву - *схема «подвійна контрабанда» або «зеленка»*), або з незаконним звільненням від митного контролю в пунктах пропуску через державний кордон України, тобто сприяння в незаконному провезенні вантажу і незаконному перетині товарами кордону без митного огляду за певну плату.

Схема 3. Зловживання пільгами

Схема зловживання наданими міжнародними договорами (Киотська конвенція) та законодавством України пільгами передбачає маскуванню ввезення промислових партій товарів на митну територію України під поштові та кур'єрські відправлення (*так звана «поштова контрабанда»*) або під виглядом особистого імпорту або провозу особистих речей - ввезення фізичними особами товарів у ручній поклажі або у супроводжуваному багажі (*так звані «раби» або «норма», «мурашки», «піджаки»*). У останньому випадку, велика партія товару за допомогою стійких угруповань з декілька десятків або сотень фізичних осіб (частіше мешканців прикордонних районів) дрібниться на дозволені до безкоштовного провозу партії, а після перетинання кордону пішки або на автомобілях чи автобусах, збирається в одному місті та розвозиться по всій країні. Для жителів прикордонних місцевостей контрабанда виступає «привабливою» альтернативою легальному працевлаштуванню або підприємництву.

Схема 4. Перерваний транзит

Схема за якою товар ввозиться на територію України (або вивозиться з неї) за митними режимами що не передбачають сплату митних платежів (транзит; тимчасове ввезення або вивезення; митний склад; переробка на митній території або за межами митної території) та зникає або підлягає фіктивному вивезенню. Схема перерваного транзиту стає здебільш маргінальною (стосується одиничних випадків).

Розрахунок: щорічні обсяги потенційної контрабанди та порушення митних правил знаходяться у діапазоні **226-320 млрд** грн, з відповідним втратами бюджету у сумі від **68 до 96 млрд** грн

Розрахунок Import gap - сума розбіжностей в статистичних даних країн-експортерів щодо імпорту в Україну, що базується на порівнянні даних Світового Банку¹⁷ щодо експорту до України з 50 юрисдикцій, на які загалом припадає понад 94% офіційного українського імпорту, та митної статистики щодо імпорту Державної фіскальної служби за період 2016-2017 рр. та Державної митної служби України за 2018 рік¹⁸, що у більшості випадків охоплює схеми 1 та 4 (див. Додаток 1-2 та Таблицю 2).

Таблиця 2

Import gap

(млрд дол США)	2014	2015	2016	2017	2018
Всього	1, 92	1, 44	0,75	2,07	3,01

¹⁷ The World Integrated Trade Solution (WITS)

¹⁸ <http://sfs.gov.ua/ms/> та <https://customs.gov.ua/>

Таким чином, лише за 2018 рік збільшення обсягів потенційної ввізної контрабанди складає **0,94 млрд дол США** або **+45,4%**. Якщо припустити, що тенденція зростання зберігається, то у 2019 році Import gap імовірно сягає **3,5-4 млрд дол США**.

Оцінити схеми 2 та 3, хоча б в частині промислових партій що долають кордон, можливо лише за умови відповідної оцінки обсягів потенційної контрабанди на прикордонних територіях, зокрема шляхом проведення порівняння між статистичними даними щодо обсягів торгівлі товарами національних органів статистики країн – сусідів та Держстатом України:

Таблиця 3

Експорт-імпорт товарів з країнами – сусідами України

(млн дол США)

	2016	2017	2018	2019	7 міс 2020
Білорусь					
Експорт в Україну*	2 845,7	3 364,7	4 062,2	4 143,5	1 580,3
Імпорт з Білорусі	2 777,8	3 205,3	3 786,9	3 751,9	1 418
<i>Вартісний розрив</i>	67,9	159,4	275,3	391,6	162,3
Імпорт з України*	985,4	1 220,8	1 402,9	1 698,6	805,9
Експорт в Білорусь	903,2	1 142,9	1 304,2	1 549,8	749,6
<i>Вартісний розрив</i>	82,2	77,9	98,7	148,8	56,3
Загалом	150,1	237,3	374	540,4	218,6
Угорщина					
Експорт в Україну*	1 538,2	1 928,8	2244,9	2392	1130,5**
Імпорт з Угорщини	802	1 152,3	1 260,2	1 251,1	639,2
<i>Вартісний розрив</i>	736,2	776,5	984,7	1140,9	491,3
Імпорт з України*	1219,3	1828,8	1802	1809,1	833,6**
Експорт в Угорщину	1 053,1	1 326,4	1 646	1 562,8	704,1
<i>Вартісний розрив</i>	166,2	502,4	156	246,3	129,5
Загалом	902,4	1278,9	1140,7	1387,2	620,8
Молдова					
Експорт в Україну*	49,7	65,5	80,3	80,2	32**
Імпорт з Молдови	47,6	106,7	118,1	91,3	37,9
<i>Вартісний розрив</i>	2,1	41,2	37,8	11,1	5,9
Імпорт з України*	383,9	511,1	577,1	568,9	266,8**
Експорт в Молдову	481,1	707,6	789,2	726,6	352,8
<i>Вартісний розрив</i>	97,2	196,5	212,1	157,7	86
Загалом	99,3	237,7	249,9	168,8	91,9
Румунія					
Експорт в Україну*	375,4	478,5	513,5	690,4	344,3**
Імпорт з Румунії	380,7	458	511,1	645,5	331,5
<i>Вартісний розрив</i>	5,3	20,5	2,4	44,9	12,8
Імпорт з України*	743,9	882,1	986,2	1 042,8	585,6**
Експорт в Румунію	717	841,6	932,6	1 005,6	574,6
<i>Вартісний розрив</i>	26,9	40,5	56,6	37,2	11
Загалом	32,2	61	59	82,1	23,8
Польща					
Експорт в Україну*	3 832,6	4 779,4	5 266,8	5 574,4	2 978**
Імпорт з Польщі	2 693,3	3 453,8	3 641,9	4 109,1	2 108
<i>Вартісний розрив</i>	1 139,3	1 325,6	1 624,9	1 465,3	870
Імпорт з України*	2023,9	2 402,4	3 024,8	3 054,7	1 542,9**
Експорт в Польщу	2 200	2 724,6	3 257,2	3 295,8	1 725,5
<i>Вартісний розрив</i>	176,1	322,2	232,4	241,1	182,6

Загалом	1 315,4	1 647,8	1 857,3	1 706,4	1 052,6
Словаччина					
Експорт в Україну*	468,1	651,4	673,7	770,9	405,5**
Імпорт з Словаччини	434,9	508,7	525,9	651,8	393,4
<i>Вартісний розрив</i>	33,2	142,7	147,8	119,1	12,1
Імпорт з України*	464,3	707,2	815	684,7	246,8**
Експорт в Словаччину	471,4	656	863,9	709,6	264,9
<i>Вартісний розрив</i>	7,1	51,2	48,9	24,9	18,1
Загалом	40,3	193,9	196,7	144	30,2
РФ					
Експорт в Україну*	6 432	7 943	9 521,1	6 619,4	2 201,7
Імпорт з РФ	5 149,3	7 204	8 090,4	6 985	2 583,7
<i>Вартісний розрив</i>	1 282,7	739	1 430,7	365,6	382
Імпорт з України*	3 951	4 914	5 462	4 834,6	2 038,4
Експорт в РФ	3 592,9	3 936,4	3 652,6	3 242,8	1 585,5
<i>Вартісний розрив</i>	358,1	977,6	1 809,4	1 591,8	452,9
Загалом	1 640,8	1 716,6	3 240,1	1 957,4	834,9
Всього	4 180,5	5 373,2	7 117,7	5 986,3	2 872,8

*дані національних органів статистики країн – сусідів (Белстат, Központi Statisztikai Hivatal, Biroul Național de Statistică el Republicii Moldova, Institutul Național de Statistică, Główny Urząd Statystyczny, Štatistický úrad Slovenskej republiky, Федеральная служба государственной статистики та ФТС РФ)

**прогноз на основі оперативних даних за 6 місяців 2020 року

Згідно отриманих даних, останнім часом Білорусь, РФ (крім аномалії-2018), Польща та Угорщина демонструють зростаючі тренди вартісних розривів (зрозуміло, що внаслідок кризи поточний рік не стане типовим для досліджень), а загальний їх розмір по всіх країнах-сусідах України сягає у 2019 році – майже **6 млрд дол США**, а у 2020 році (прогноз з урахуванням пожвавлення економічного життя у серпні-вересні поточного року) – близько **5,5 млрд дол США**. Зауважимо, що статистичні розбіжності певною мірою можуть базуватися на різних підходах та методологіях, але коли вони сягають 40-60% є всі підстави вважати їх ознаками системної контрабанди. Тому, якщо екстраполювати дані на зовнішньоекономічну діяльність з всіма торговими партнерами України, обсяги потенційної контрабанди за 2019 рік складають **7,5–10 млрд дол США**, що корелює з отриманими показниками щодо потенційної бази уникнення від оподаткування (див. пункт 2.1).

Таким чином, можемо оцінити масштаби потенційної контрабанди та порушення митних правил у 2019 році у межах **від 226 до 320 млрд грн** (попередні дані - від 209 до 311 млрд грн), із відповідними втратами бюджету у сумі **від 68 до 96 млрд гривень**¹⁹ на рік (дані попереднього дослідження - від 63 до 93 млрд грн).

Водночас існують альтернативні розрахунки обсягів контрабанди в Україні²⁰, що фіксують схожі втрати бюджету: «через наявні контрабандні схеми в зовнішній торгівлі держава Україна недоотримала лише на прямих податкових надходженнях (акцизи, мита, ПДВ) понад 3,5 млрд дол».

Рекомендації:

¹⁹ загальне навантаження митних платежів на потенційну контрабанду сягає 29-32% з урахуванням того, що імпорт комерційного призначення супроводжуватиметься обкладенням ПДВ за ставками 20% або 7%, ввізним митом за ставками від 0% до 50%, при тому що середня ставка Митного тарифу складає 4,9%, та акцизним податком за умови податкового навантаження на рівні 9-14% від договірної (контрактної) вартості, що є не нижчою митної вартості, визначеної згідно з розділом III Митного кодексу України

²⁰ <https://uifuture.org/reports/dopovid-kontrabanda/>

- реформа митної служби 2019-2020 років скоріше за все не відбулася, що потребує ще одного перезапуску структури, зокрема шляхом:

- ✓ посилення інформаційної та аналітичної складових діяльності митниці шляхом поетапного налагодження обміну митною інформацією з всіма країнами – сусідами та торговельними партнерами України, зокрема через розгортання комп'ютеризованої транзитної системи (NCTS) (повна реалізація Закону України від 12.09.2019 року № 78-IX) та завершення процесу приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту (прямий обмін даними між українською митницею та митними органами країн ЄС);
- ✓ зростання технічного забезпечення митних органів (прилади спостереження, обладнання сканерами пунктів пропуску на кордонах);
- ✓ перебудова та зміцнення підрозділу митного аудиту (перевірки з питань державної митної справи);
- ✓ осучаснення інституту попередніх кваліфікаційних рішень (відповідно до ст. 23 МКУ) з організацією процесів по аналогії з індивідуальними податковими роз'ясненнями (єдиний публічний Реєстр попередніх рішень, прозорі процедури розгляду та дотримання строків надання etc);
- ✓ зменшення корупційних ризиків шляхом суттєвого підняття заробітних плат в структурі ДМС;
- ✓ припинення практик втручання посадових осіб правоохоронних та контролюючих органів (СБУ, поліції та інших спільних мобільних груп) у діяльність митних органів (забезпечити дотримання статті 332 МКУ);

- протягом декількох років трансформувати окремі елементи митного контролю та процедури адміністрування на кордоні у комплексну національну електронну модель контролю переміщення товарів через державний кордон на зразок системи єдиного вікна ЄС One Stop Shop;

- з огляду на стійку зростаючу динаміку контрабанди (див. пункт 2.5), політика тимчасової (на 2-3 роки) криміналізації контрабанди підакцизних товарів (тютюнові вироби, алкоголь і нафтопродукти) є виправданою, починаючи з певної значної суми чи кількості незаконного товару та застосування у рамках кримінальної відповідальності санкцій відмінних від позбавлення волі (застосування значних штрафів; конфіскація не тільки предметів контрабанди, а й засобів контрабанди, включно з автомобілями; заборона на виїзд за кордон тощо). До цього, але на постійній основі, слід додати доцільність встановлення кримінальної відповідальності за незаконне створення/використання інженерно-технічних споруд і транспортних засобів з метою незаконного перетину товарами державного кордону поза митними постами.

2.4. Індустрія конвертаційних центрів

Суть схеми: більшість ключових схем уникнення/ухилення від оподаткування та відмивання «брудних» коштів всередині країни існують завдяки індустрії конвертаційних (транзитно-конвертаційних) центрів (КЦ). Індустрія здебільшого забезпечує готівкою неформальну економіку (переведення

безготівкових грошових коштів у готівку), зарплатню у конвертах, проведення господарських операцій поза обліком, а також надає послуги зі спотворення/маніпуляції первинними документами та податковими накладними (йдеться про фіктивну поставку неіснуючого товару або послуги). У своїй діяльності КЦ використовують фірми-прокладки (фірми-одноденки або податкові ями) та відкриті на них рахунки в банках. Для реєстрації можуть використовуватися втрачені паспорта, посадові особи – безхатченки, мешканці (або їх документи) з тимчасово окупованих територій та ті, які виїхали на постійне місце проживання за кордон або померлі особи. Функцією КЦ є вибудовування «фінансового коридору» з таких фірм, банків, рахунків, документів, роздрібнення коштів на частини та кінцеве виведення готівки для клієнта конвертаційного центру у зазначене місце. Готівка доставляється дилером чи отримується в касі, після чого кошти прослідкувати дуже важко. Конвертаційний центр для своєї діяльності отримує «прибуток» (комісію за послуги) в розмірі певного відсотка проконвертованих коштів, який може варіювати в залежності від складності «конвертацій» (комісія сягає від 4% до 10%²¹), ступеня необхідного нівелювання ризику від виявлення незаконного обігу коштів та кінцевої суми прибутку

Розрахунок: втрати бюджету на рівні близько **15-25 млрд** грн на рік (попередні дані 12-18 млрд грн на рік)

Ситуацію показово демонструють аналітичні дані, які потрапили до ЗМІ, щодо діяльності КЦ в країні у квітні 2020 року²²:

Наприклад тільки протягом лютого 2020 року у Львівській області діяло 40 транзитно-конвертаційних підприємства, сума збитків заданих Державі за цей період склала 453 млн. грн., у Київській області 111 підприємства, сума збитків 1 млрд. грн., у м. Києві 118 підприємств, сума збитків 423 млн. грн., у Донецькій області 31 підприємства, сума збитків 51 млн. грн. у Запорізькій області 14 підприємств, сума збитків 14 млн. грн., і так далі. Загальна кількість транзитно-конвертаційних підприємств тільки за лютий 2020 року по Україні склала 599 СГД, загальна сума неотриманих через їхню діяльність податків склала щонайменше 4 млрд. грн. Деталізація у розрізі підприємств та регіонів наведено у Додатку 1.

Разом з тим, згідно з даними дослідження Ernst&Young загальний розмір готівкової тіньової економіки в Україні у 2018 році сягав 702 млрд грн або 19,7% ВВП²³.

Оцінити загальні масштаби діяльності конвертаційних центрів досить складно. Якщо виходити з припущення що тіньові обробки останнім часом конкурують за розмірами з обслуговуванням від 20 до 30 відсотків формальної економіки, та ґрунтуючись на даних відповідних державних органів, що на жаль поки не демонструють наявності кардинальних змін у боротьбі з КЦ, обсяги індустрії «конвертаційних центрів» сягають як мінімум **60-90 млрд** грн щорічно, що, за вирахуванням витрат нанесених спорідненими схемами (наприклад «схемний ПДВ»), надає можливість оцінити втрати бюджету близько **15-25 млрд** грн/рік.

²¹ Методичні рекомендації з виявлення конвертаційних центрів, Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2019 рік, стор. 14

²² https://zn.ua/ukr/internal/podatok-na-dodanu-zhadibnist-346061_.html

²³ <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini--mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuyaye-v-tini>

Вставка 7:

За даними НБУ

За 2019 рік ми надіслали інформацію стосовно 35 банків та 2 небанківських фінансових установ, а саме:

- за результатами перевірок з питань фінансового моніторингу надіслано 24 листи з інформацією про підозрілі фінансові операції клієнтів банків та небанківських фінансових установ (НФУ) на загальну суму близько **29,2 млрд грн, 98 млн дол США;**

- за результатами нагляду з питань дотримання валютного законодавства з метою реалізації державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю надіслано 1810 листів про великомасштабні операції клієнтів банків щодо фінансових операцій на загальну суму близько **1,4 млрд грн, 1,12 млрд дол США, 51,1 млн євро, 69,6 млн російських рублів, 48 млн злотих.**

(стор. 42, Річний звіт Національного банку України за 2019 рік)

За даними Держфінмоніторингу

Протягом 2019 р. передано 893 матеріали до правоохоронних органів, в яких сума фінансових операцій пов'язаних із злочинними доходами та їх відмиванням становить **92,2 млрд грн**, з яких 137 матеріалів на суму **26,9 млрд грн** пов'язані з податковими злочинами.

З початку 2020 р. до правоохоронних органів направлено 60 узагальнених матеріалів, пов'язаних із злочинами у податковій сфері з використанням механізмів «транзиту», «скруток» та «зустрічних потоків». Сума коштів, пов'язаних з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, у цих матеріалах становить **29,9 млрд грн**. Зокрема, за результатами розслідувань діяльності широкомасштабних транзитно-конвертаційних груп (за участю близько 4 тис суб'єктів господарювання) протягом поточного року до правоохоронних органів було передано 31 узагальнений матеріал з підозрами у формуванні безпідставного податкового кредиту, використовуючи схеми «скруток», «зустрічних потоків» та подальшої легалізації злочинних коштів на загальну суму **13,6 млрд гривень**

(Інформація Державної служби фінансового моніторингу від 26.05.2020 року²⁴)

Рекомендації:

- остаточна ліквідація податкової міліції (як і структури ДФС) та інших економічних підрозділів правоохоронних органів, створення єдиного органу з розслідування економічних злочинів, співробітники якої мають бути набрані на прозорих конкурсах та мати гідні заробітні плати, що дозволить надати новий поштовх до припинення діяльності КЦ;

- збільшення координації та налагодження дієвого обміну інформацією щодо діяльності КЦ як елементу організованої економічної злочинності між відповідними органами: Держфінмоніторингом-НБУ-контролюючими органами-податковою міліцією/Бюро економічної безпеки-іншими правоохоронними органами (координатором процесу може стати Апарат Ради національної безпеки і оборони України).

²⁴ <https://www.kmu.gov.ua/news/pidozrili-tranzakciyi-u-podatkovij-sferi-u-poli-uvagi-derzhfinmonitoringu>

2.5. Контрафакт

Суть схеми: контрафакт (англ. Counterfeit - підробка) - фальсифіковані товари або новий продукт, який створений на основі існуючого оригіналу з порушенням інтелектуальних прав. До контрафакту також відносяться :

- використання чужого логотипу або настільки схожого, що їх легко переплутати;
- підробка зовнішнього вигляду товару, його дизайнерських рішень;
- незаконне використання мультимедіа-продукції, книг і комп'ютерних програм («піратські диски»);
- незаконне використання запатентованих технічних рішень

Розрахунок: втрати бюджету близько **11,5-16 млрд** грн на рік, одним з головних чинників негативної динаміки є **зростання обсягів контрафакту та нелегальної торгівлі тютюновими виробами**

Вставка 8: Результати роботи податкової міліції:

з незаконного обігу вилучено підакцизних товарів у 2017 році - на суму **1,7 млрд** грн; у 2018 році – на суму **1,9 млрд** грн; у 2019 році – на суму **2,3 млрд** грн; станом на 17.07.2020 року – на суму **1,5 млрд** грн

(стор. 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2017 рік, стор. 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік, Результати роботи податкової міліції за 2019 рік)

Згідно з даними дослідження проекту KPMG Stella, потік контрабанди сигарет з України в ЄС останні три роки **зменшується**, але країна залишається серед п'яти найбільших постачальників контрабандних і контрафактних (так звана «біла контрабанда» на основі cheap whites²⁵) сигарет в Європу:

Таблиця 4

Постачання з України контрабандних і контрафактних сигарет в ЄС

(млрд сигарет)

	2016	2017	2018	2019
Обсяги нелегального ринку сигарет у ЄС	48,3	44,7	43,6	38,9
Кількість перевезених з України в ЄС сигарет	5,8	4,8	4,2	2,4
Частка від всього нелегального ринку сигарет у ЄС	12%	10,7%	9,6%	6,2%

Водночас, Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні²⁶ свідчить про стійке зростання рівня торгівлі підробною тютюною продукцією:

Таблиця 5

²⁵ коли сигарети у законний спосіб виготовлені на території однієї держави для подальшого нелегального продажу на території іншої держави без сплати відповідних податків або зборів

²⁶ <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2020>

Нелегальна торгівля сигаретами в Україні

	2016	2017	2018	2019	6міс.2020
Частка нелегальної торгівлі від усієї тютюнової продукції	1,1%	2,3%	4,4%	6,6%	4,2%
в тому числі контрафакт	0,1%	0,2%	0,4%	0,7%	1,2%
Сума неотриманих податків до бюджету (млрд грн)	-	1,2	2,6	4,7	4,1

За альтернативними розрахунками²⁷, якщо оцінювати втрати у вигляді «недоотримання податків» + «втрачена частка ринку легальними виробниками», то економічні збитки країни зростають як мінімум **до 10-11 млрд грн** щорічно, з яких сумарні втрати бюджету від «випадання» податків - **5-5,5 млрд гривень**.

Зазначене підтверджується тенденцією останніх років (з 2016 року), коли поряд із суттєвим зростанням збору акцизів в абсолютному значенні йде зниження їх ваги у податкових надходженнях Державного бюджету (дані НБУ):

Таблиця 6

Фіскальний вплив акцизного податку

(млрд грн)

	2016	2017	2018	2019
Податкові надходження	503,9	627,2	753,8	799,8
Акцизний податок	90,1	108,3	118,8	123,4
Питома вага акцизів	17,9%	17,3%	15,8%	15,4%

Тобто, різке подорожчання сигарет призводить до відповідного зростання обсягів контрафакту та нелегальної торгівлі. Це пов'язано, насамперед, із політикою «жвавого» зростання розмірів акцизного податку, що стимулюється як зобов'язаннями України в рамках угоди з ЄС (так званий 7-річний план-графік підвищення ставок акцизів на сигарети до 2025 року - Закон України № 2245-VIII від 07.12.2017 року), так й пошуками з боку українського Уряду та парламенту швидких шляхів покриття касових розривів державного бюджету, що, у свою чергу, стимулює перетікання формальних операцій до тіньового сектору (спостерігається стійке зростання як обсягів внутрішньої торгівлі підробною тютюновою продукцією, так і обсягів білої контрабанди з України до ЄС)

Рекомендації:

- ліквідація до кінця 2020 року Державної фіскальної служби та, як наслідок, податкової міліції, що знаходиться у лавах ДФС, передбачена міжнародними зобов'язаннями України в рамках п'ятої програми надання Україні макрофінансової допомоги від Міжнародного валютного фонду. Але, ліквідація

²⁷ стор. 31, доповідь «Контрабанда: Сигарети», Український інститут майбутнього, 2020

головного органу у сфері протидії контрафактним товарним потокам без створення єдиного органу з розслідування економічних злочинів (відповідний законопроект № 3087-д «Про Бюро економічної безпеки України» прийнято парламентом в першому читанні 03.09.2020 року) формує ризики втрати державного контролю над криміногенною обстановкою. Зазначене потребує якнайшвидшого прийняття профільного Закону та вжиття Урядом термінових заходів щодо створення нового державного органу;

- Україні необхідно приєднатися до Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами (далі - Протокол), метою якого визначено «ліквідація всіх форм незаконної торгівлі тютюновими виробами» (ст. 3), зокрема шляхом контролю усього ланцюжка поставок. Парламент ще 13 квітня 2016 року затвердила «Заяву Верховної Ради України з нагоди 10-річчя ратифікації Україною Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну» (Постанова № 1087-VIII), в якій доручив Уряду розпочати процес ратифікації Протоколу, але процес ратифікації досі гальмується;

- Уряду потрібно провести роботу «над помилками» в ході підбивання підсумків виконання Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року (розпорядження КМУ від 23.09.2017 року №570-р) та до кінця поточного року розробити та затвердити новий якісний програмний документ.

2.6. Тіньова оренда с/г земель та сільгосппродукції

За відсутності легального ринку с/г землі, абсолютна більшість її обробляється на умовах оренди, при цьому значна частина орендних договорів не реєструється належним чином, відповідно з доходів орендодавців не сплачується ПДФО. Також, ймовірно, чимала частина землевласників, які обробляють наділи власноруч, не сплачує податків з вирощеної продукції навіть коли розмір ділянки перевищує 2 га, щодо яких діє встановлена законом пільга. Але друга проблема є меншою за обсягом, тому далі у цьому розділі йтиметься саме про тіньову оренду, хоча заходи для боротьби з обома явищами дуже подібні. Також, проблемою є тіньова оренда державних земель, яка здійснюється на корупційній основі.

За даними ДержГеоКадастру, всього в Україні (без тимчасово окупованих територій) доступні для оренди 33.2 млн. га, з яких 28.8 – у приватній власності (паї). При цьому, за даними ДФС, в офіційній обробці на 2017 рік перебувало лише 20.42 млн. га, при чому цей обсяг значно зменшився з 2015 р. Це означає, що потенційно у тіньовому обороті можуть перебувати до 12.7 млн. га, але насправді частина цих земель дійсно не обробляється.

Для того, аби з'ясувати, наскільки великою може бути ця частина, проект Світового Банку оцінив обсяг тіньової оренди с/ г земель на основі співставлення статистичних даних та супутникового обстеження посівів у двох пілотних районах - Білоцерківському Київської обл. та Снігурівському Миколаївської обл.. З урахуванням результатів цього обстеження, можна оцінити частку тіньового використання у 28-29% від усіх с/г земель країни, тобто близько 10 млн. га. З них сплачується податок на землю, який встановлений переважно на мінімальному рівні у 0.3% НГО або 70 грн/ 1 га/ рік

для ріллі. При чому, пенсіонери, що становлять більше половини пайовиків, звільнені і від цього податку.

Водночас, при легальній оренді землі, за даними ДФС, орендар має сплатити з гектара щонайменше 241 грн. єдиного податку 4 гр., а орендодавець – в середньому 394 грн. ПДФО та 32 грн. військового збору з орендної плати (орендар при цьому виступає податковим агентом), разом 667 грн. На додаток до цього, легальний орендодавець, якщо він продає свою продукцію теж легально, і офіційно наймає робочу силу, сплачує також низку інших податків, але вони не мають безпосереднього відношення до питання легальності оренди, оскільки ці речі не жорстко пов'язані між собою (хоча, ймовірно, корелюють), отже наразі недостатньо підстав їх рахувати разом.

Проте, навіть мінімальна оцінка втрат саме від тіньової оренди складає, відповідно до вище наведених підрахунків, більше 8 млрд. грн. При цьому втрати від тіньового обігу с/г продукції, в тому числі пов'язаного із використанням цих земель складають ще кілька десятків млрд гривень на рік. Згідно даних ДФС середнє податкове навантаження на 1 гектар землі, з якого сплачуються податки (всі або частково) – складає 2200 гривень на рік. Ця сума складається із ПДФО, ВЗ, ПнП тощо. Частка тінового використання с/г земель, про що зазначено вище – близько 10 млн Га. Відповідно втрати від тіньової оренди землі та с/г продукції складають від 8 до 27* млрд грн на рік. Зазначимо, що наведені нижче рекомендації стосуються закриття можливостей для ухилення від оподаткування тільки в частині власне орендної плати, отже їх застосування може більш-менш достовірно принести додатково близько 8 млрд. грн. Для боротьби з власне тіньовим с/г виробництвом та відповідними схемами потрібні інші заходи.

** - максимальне значення відповідає втратам від всіх схем у с/г секторі*

Рекомендації:

1. Виділити земельний податок та податок на нерухомість з єдиного податку, в тому числі 4 гр. Оскільки цей податок не передбачає звітності та перевірок, його включення до складу єдиного не відповідає головній меті останнього (яка полягає у позбавленні дрібного бізнесу від тиску податківців та зайвої роботи із ведення обліку та звітності), і таке включення свого часу було помилкою. Серед іншого, така норма дозволить перекрити схеми ухилення від земельного податку та податку на нерухомість. Цю модель реалізує проект закону 3131-1, вбачається доцільним його реалізація
2. Скоригувати субсидії з державного бюджету місцевим органам самоврядування виходячи з максимальних надходжень, які вони могли б отримувати із землі та нерухомості за умови встановлення максимальних ставок та скасування усіх пільг, окрім тих, що прямо передбачені законодавством.
3. Дозволити органам місцевого самоврядування вирішувати питання із встановленням на їхній території пільг з земельного податку для пенсіонерів, відповідно скоригувавши вищезначені субсидії

4. Запровадити норму, за якою сплачений податок на землю зараховується при нарахуванні та сплаті ПДФО, таким чином, аби сумлінний платник не постраждав. Вважаючи, що мінімальна ставка легальної оренди складає на сьогодні близько 5% від НГО, 1% земельного податку на ту ж базу відповідатиме як раз приблизно ПДФО та військовому збору, який має бути сплачено з орендної плати. Відповідно, орендар не буде сплачувати частину нинішнього єдиного податку, яка припадає на врахування у ньому податку на землю.
5. Створення Комплексної системи контролю за ланцюжком постачання ризикових категорій товарів шляхом модернізації діючої системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ).

Застереження:

Частково це призведе до збільшення податкового навантаження на сільських пенсіонерів. І хоча з точки зору сплати податків це буде справедливо (адже вони не звільнені від ПДФО на свої доходи від здачі в оренду паїв), але з соціальної точки зору це може викликати супротив, та збільшити бідність у сільських районах. Тому, частину додаткових надходжень, отриманих через закриття описаної схеми, треба спрямувати на збільшення підтримки цієї категорії громадян.

2.7. Заробітні плати «у конвертах»

Конвертаційні центри та скрутки в останні роки дещо втратили свою роль у махінаціях з ПДВ, однак залишилися важливим інструментом для ухилення від оподаткування праці – адже сукупний податок на ФЗП більш ніж вдвічі перевищує ПДВ, тож для працевістких підприємств недержавного сектору можливість ухилитися від нього є ще більш актуальною. При цьому, існує декілька схем, не усі з яких включають саме «скрутки» та конвертаційні центри – але останні, ймовірно, залишаються поза конкуренцією, як за обсягами, так і за ціною.

Сутність схеми	Переваги (для того, хто застосовує)	Недоліки (для того, хто застосовує)	Вартість та можливі обсяги
1. З метою оптимізації податкового навантаження більша частина ФЗП випикується у вигляді зарплати на одного або кількох вищих керівників таким чином, аби зменшити виплати ЄСВ за	Майже повна легальність Немає необхідності залучати треті особи	Дуже висока вартість Невигідно при невеликих обсягах При великих обсягах – значні транзакційні витрати	19.5% (ПДФО + військовий збір) + ЄСВ за перші 15 МЗП За попередніми даними, ознак скільки-небудь масштабного застосування немає

рахунок значного перевищення верхньої межі його нарахування.			
2. Оплата праці за рахунок «чорного кешу», сгенерованого самим підприємством	Немає необхідності залучати треті особи Нульова вартість	Абсолютна нелегальність Можлива виключно там, де є великі потоки чорного кешу, тобто, переважно, у сільському господарстві, будівництві (коли замовники – приватні особи), тощо	Нульова вартість Обмежене застосування – масштаби математично оцінити неможливо, оскільки йдеться про суто тіньовий сектор.
3. Використання псевдо-ФОП 3 гр. для отримання готівки	Відносна легальність при нижчій вартості	При великих обсягах – значні транзакційні витрати	7-9% (5% ЄП + 1% комісія за зняття готівки + комісійні псевдо-ФОП разом з іншими зловживаннями із використанням 3 гр. для отримання готівки – втрати бюджету не перевищують 2-5 (буде уточнено) млрд. грн. на рік
4. Робота через конвертаційні центри	Необмежені обсяги Низькі транзакційні витрати Можливість одночасно отримати ПДВ-кредит та уникнути сплати цього податку	Умовна легальність: на відміну від інших, не виявляється перевітками, але є ризик у разі провалу прикриття самого конвертаційного центру	12-13% з ПДВ, до 5% - без ПДВ Переважна частина усіх зарплат «в конверті». Втрати бюджету та ПФ орієнтовно 25-27 млрд.грн.

Зазначимо, що прямого співвідношення між цими схемами та порушеннями законодавства про працю немає: за будь-якої схеми, працівники можуть найматися суто неофіційно, а можуть бути оформлені на мінімальну зарплату, отримуючи решту неофіційно. У першому випадку, оцінити обсяги зловживань наразі неможливо, як і у решті повністю «тіньових» схем. Другий випадок можна оцінити за методикою, концептуально близькою до описаної у минулій роботі методики оцінки неофіційної частини надходжень ФОП.

Доходи у ринковій економіці (а, відповідно, і зарплати у секторі небюджетних підприємств²⁸) розподілені за «законом Парето», який, в даному разі, представляє собою апроксимацію складніших розподілів – лог-нормального, або Фреше (вони дуже подібні за результатом)²⁹. Іншим граничним випадком таких розподілів є експоненціальний. У більшості розвинених країн спостерігається лог-нормальний розподіл, але там, де встановлено зависоку мінімальну зарплату та масово поширена виплата «в конвертах», це не завжди так. Наприклад, у Румунії розподіл менших за розміром зарплат є ближчим до експоненціального, а вищих – до Парето³⁰. Як видно з графіку нижче, Парето-розподіл з величезною точністю апроксимує зарплати вищі за 500 дол. США (за середнім курсом), а експоненційний має провалля (точніший аналіз буде наведено на новіших даних).

Будь-які відхилення свідчать про ті чи інші викривлення, в даному випадку – регуляторні (мінімальна зарплата) та виплату «в конвертах». Існування альтернативних способів оплати праці, зокрема через договори ЦПХ з ФОП 3 гр. також створюють аномалії при високих зарплатах – вони будуть оцінені на підставі більш детальних та повних даних у відповідному розділі. Мінімальна зарплата обмежує розподіл знизу, і на цьому рівні та близько до нього спостерігається аномально висока кількість працівників. Це свідчить про те, що ці особи, ймовірно, отримують доплати у конвертах. Серед них, також, можуть бути працівники, які за суто економічними законами мали б отримувати менше, але роботодавець змушений сплачувати МЗП – це актуально, переважно, для бюджетного сектору. Натомість, найбільша аномалія такого роду спостерігається навпаки, у секторі підприємств: за попередніми даними згідно з експоненціальним наближенням, приблизно 1.25 млн. осіб отримують зарплати близькі до мінімальної понад передбачену екстраполяцією кількість (це є, ймовірно, завищена оцінка), але і сильно занижена оцінка за допомогою Парето-наближення дає більше 300 тис. Натомість у бюджетному секторі йдеться про близько 50 тис. перевищення над трендом, і тільки у діапазоні, що відповідає 1 МЗП – при тому, що загалом співвідношення кількості працівників підприємств до бюджетників у одному і тому самому діапазоні зазвичай близьке до 2:1.

Кількість осіб, що, ймовірно, отримують доплати в конвертах на кожному діапазоні зарплат, оцінюється як різниця між розрахунковою кількістю (на основі тренду) та реальною. Сумарна кількість таких осіб більша за 850 тис.

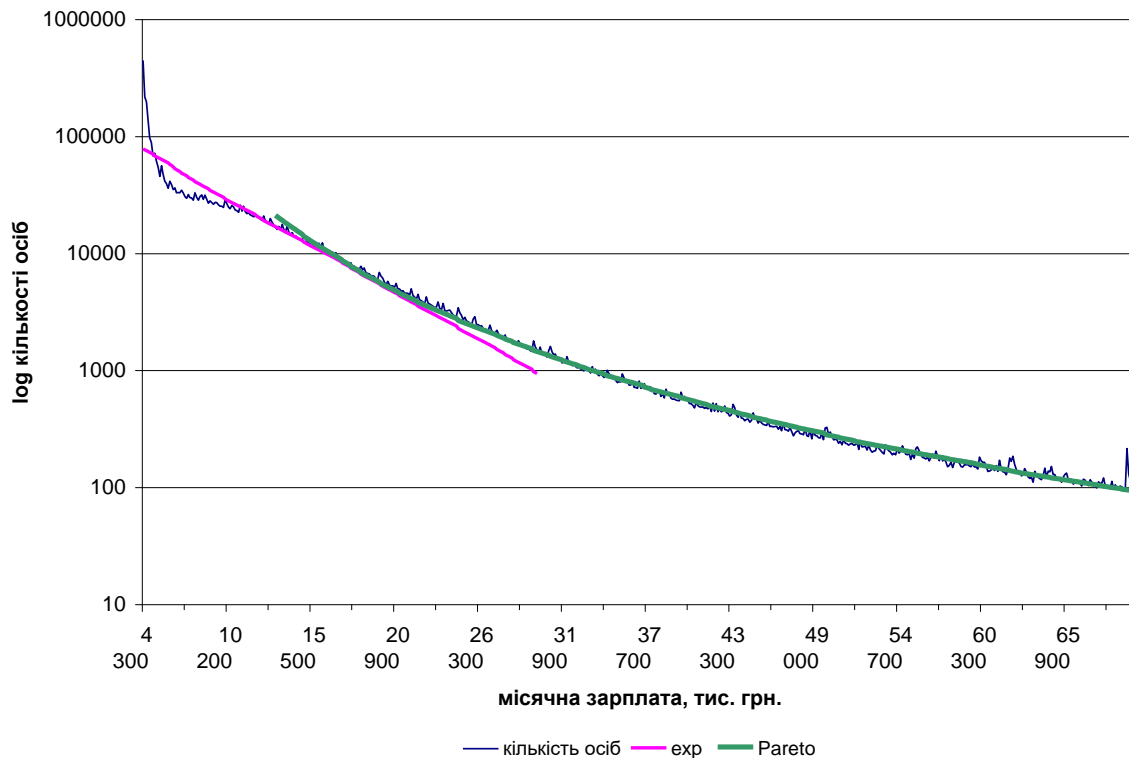
²⁸ Бюджетні установи теж подекуди доплачують «у конвертах», але це має іншу природу, ніж уникнення податків: у такий спосіб керівники забезпечують конкурентоздатні з приватним сектором зарплати попри законодавчі обмеження («тарифну сітку»). У бюджетному секторі спостерігаються викривлення дуже подібні до таких у приватному, але щодо нього немає підстав вважати, що зарплати мають бути розподілені певним чином, оскільки по-більшості вони визначаються директивно. На цьому тлі цікаво, що відносно великі зарплати теж виявляються розподіленими за законом Парето – очевидно тому, що бюджетним організаціям та установам доводиться встановлювати їх на рівні, продиктованому ринком.

²⁹ Див. напр.. Santiago Pindado & Carlos Pindado & Javier Cubas, 2017. "[Fréchet Distribution Applied to Salary Incomes in Spain from 1999 to 2014. An Engineering Approach to Changes in Salaries' Distribution](#)," [Economies](#), MDPI, Open Access Journal, vol. 5(2), pages 1-19, May.

³⁰ Oancea, Bogdan, Andrei, Tudorel and Pirjol, Dan, (2017), Income inequality in Romania: The exponential-Pareto distribution, *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, 469, issue C, p. 486-498.

(за результатами використання експоненціальної апроксимації), але, ймовірно, менша за 1.25 млн. (Парето-наближення дає в даному випадку нереальні результати). Отже, ймовірно, близько мільйона працюючих у секторі підприємств (вірогідно – переважно, приватних) отримують доплати у конвертах. Консервативний підрахунок, що базується на експоненціальному наближенні, свідчить, що вони разом отримують не менше за 42.5 млрд. грн., але його результати можуть бути занижені принаймні на чверть (див. вище оцінки щодо кількості працівників), тож реально офіційно зареєстровані працівники отримують **від 50 до 55 млрд. грн. готівки**. (дані підлягають уточненню), при цьому **умовні втрати бюджету та ПФ складають 25-27 млрд. грн.**

Розподіл цих втрат між описаними вище схемами ухиляння потребує більш детального аналізу, але можна одразу стверджувати, що лівова частка їх припадає на конвертаційні центри. Загальна сума усіх зарплат, що перевищують мільйон гривень на місяць хоча і збільшилася з минулого року, але не перевищує 15.6 млрд. грн. на рік, тобто частину менше третини від тих, що виплачені у конвертах – при цьому треба врахувати, що частина вищого менеджменту дійсно отримує такі зарплати (йдеться про приблизно 500 осіб на всю Україну). через псевдо-ФОП можуть проходити суми у ще кілька мільярдів. Необрахована готівка, як було зазначено, має доволі вузьке коло малих та мікро підприємств, і її варто використовувати скоріше для оплати повністю неофіційних працівників, але щодо цієї схеми отримати кількісні оцінки навряд чи вдасться. Більш детальний аналіз структури зарплат за розмірами підприємств може дати відповідь на питання співвідношення між різними схемами, але зважаючи на те, що саме середній бізнес є найбільшим роботодавцем, і великий та середній бізнес не можуть у скільки-небудь великих масштабах використовувати інші схеми, принаймні половина з розрахованих вище втрат можна вважати спричиненими саме діяльністю конвертаційних центрів. При цьому треба зазначити, що чимала частина оплати неоформлених працівників теж здійснюється через них, зокрема у будівельному секторі, де роботодавці масово уникають оформлення трудових відносин з міркувань небажання брати на себе відповідальність за можливі нещасні випадки, при цьому готівкових надходжень, які можна було б приховати, вони не мають.



Масштаби ухилення від сплати податків та зборів за рахунок «чорного кешу», сгенерованого підприємством та виплаченого не оформленим працівникам «у чорну» не можливо оцінити на основі статистики та математичних розрахунків, проте можливо навести орієнтовні дані за даними соціологічних опитувань та інформацію від посадових осіб вищого рівня.

Так, за висновками опитування «Незадекларована праця в Україні» (Ukrainian Undeclared Work Survey)³¹, що передбачає прямий метод дослідження ринку праці й виявлення незадекларованої зайнятості та яке проведено наприкінці 2017 року - встановлено наступне:

- 7,1% опитаних українців визнають, що упродовж останніх 12 місяців працювали без декларування доходів;
- 12,2% респондентів заявляють що придбали незадекларовані послуги, а 15,2% респондентів – купували незадекларовані товари;
- майже кожен десятий найманий працівник (9%) за останні 12 місяців частково отримував зарплатню у конверті;
- 45,8% респондентів знають когось, хто працює без декларування;
- третина з опитаних українців (33%) вважає, що не менш ніж половина населення України працює незадекларовано;
- вік більшості осіб, які працювали без декларування, становить від 35 до 54 років, вони проживають у містах;
- основними видами наданих послуг серед осіб, що зізналися щодо участі у незадекларованій праці, були послуги з ремонту або благоустрою житла

³¹ <http://spne.ukma.edu.ua/article/view/150626/149715> та <http://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/14852>

(26%); продаж продуктів, зокрема сільськогосподарської продукції (14%); садівництво (9%) та ремонт автомобілів (8%);

- серед основних причин працювати без декларування в Україні є труднощі в пошуку регулярної роботи (20%); сезонність (тимчасовість) роботи та загальноприйнята практика такої роботи (відповідно 15% та 13%); недовіра до державних органів та небажання сплачувати податки (11%), а також взаємна вигода від продажу чи надання послуг, або купівлі чи отримання послуг без декларування (10%);

- незадекларована праця найчастіше використовується в готелях та ресторанах (55%), в особистому обслуговуванні, зокрема надання побутових послуг таких як садівництво, няні та догляд за літніми, перукарські або косметичні послуги, послуги з ремонту автомобілів, одягу чи комп'ютерів (37%), роздрібна торгівля чи будівництво (відповідно по 24%).

Таким чином, можна констатувати, що реальних фактів неукладення трудових договорів, використання інших форм регулювання трудових відносин в обхід законодавства (наприклад, цивільно-правові договори, офіційне оформлення на неповний робочий день при повній зайнятості тощо), виплати заробітної плати «у конвертах» - набули суттєвих розмірів, незважаючи на значні розміри штрафних санкцій.

До того ж, ситуація обтяжується тим, що Україна слабо конкурентна за рівнем податків на працю - країна є «лідером» (серед подібних за рівнем економічного розвитку) за розмірами податків та обов'язкових внесків, які сплачуються компаніями з фонду оплати праці, а значна кількість українських громадян отримує заробітну плату в конвертах.

Державний центр зайнятості надає таку статистику за 2019 рік щодо повністю не оформлених працівників: питома вага зайнятих у неформальному секторі, серед усього зайнятого населення, складає 21,0%. Серед видів економічної діяльності найбільш поширеною неформальна зайнятість була у сільському, лісовому та рибному господарствах (42%), в оптовій та роздрібній торгівлі, ремонті автотранспортних засобів (18%), а також у будівництві (16%).

Тож підсумовуючі всі види схем ми отримуємо втрати бюджету та ПФ від різних видів зловживань **від 24 до 94 млрд гривень на рік**

Рекомендації:

1. Суттєво знизити навантаження на фонд оплати праці, до цільового показника у 20% сукупно (замість поточних 41.5% номінал), компенсуючи недонадходження до бюджету за рахунок скорочення неефективних видатків бюджету та модифікацією податків на землю та майно (збільшуючи їх долю у ВВП)

2. Працівники у частині випадків не бажають офіційного оформлення через бажання отримувати субсидію на житлово-комунальні послуги. Необхідно прибрати цей зв'язок, наприклад визнавши для цілей отримання субсидій всіх громадян, які не працюють як такими, що отримують середню заробітну плату.

3. Лібералізувати архаїчне трудове законодавство, привести його до сучасних реалій.

2.8. Ухилення від сплати податків за допомогою ССО

2.8.1. юридичні особи не оформлюють працівників, а співпрацюють з ФОП 3 групи ЄП за цивільно-правовими договорами (ЦПД), отримання готівки юридичними особами за допомогою ФОП 3 гр ЄП.

Цей вид мінімізації, як і попередній, може стосуватися виключно ФОП 3-ї групи, без найманих працівників, що надають послуги з використанням власного «людського капіталу» - професійні, адміністративні, а також у сфері інформаційних технологій. При цьому вони сплачують єдиний податок у розмірі 5% та мінімальний єдиний соціальний внесок (ЄСВ), замість 18% податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), 1,5% військового податку та 22% ЄСВ, нарахованих на всю суму, включно з податками. Проте для невеликих доходів та низькокваліфікованих працівників (та й узагалі абсолютної більшості найманих працівників, окрім тих, що займаються розумовою працею) така схема оплати ускладнена тим, що доводиться реєструватися в якості підприємця та регулярно здавати звітність. На це більшість працівників іде неохоче. І хоча з цього правила є виключення, але, як свідчить аналіз статистичних даних по задекларованих оборотах ФОП, скільки-небудь істотні суми отримано за КВЕДами, що відносяться саме до висококваліфікованих послуг розумової праці.

Переважну більшість із них складають послуги, надані у сфері ІТ. Описаний вище метод, який було застосовано для оцінки виплат «у конвертах» можна застосувати і для приблизної оцінки фактичної оплати найманих працівників через псевдо-ФОП. Адже такого роду викривлення мають призводити до відхилення від тренду так само, як і виплати «у конвертах». Відповідний провал дійсно спостерігається на інтервалі місячних зарплати у 21 – 260 тис. грн., якщо брати для апроксимації Парето-криву (ймовірно, дає завищені оцінки у цьому інтервалі). В середньому можна оцінити умовні втрати бюджету до 10 млрд. грн на рік (буде уточнено за отримання нових даних), кількість порушників при цьому не перевищує 10% від загального числа ФОП 3 групи.

Навіть якщо припустити, що всі, хто фактично приховує трудові відносини, будуть змушені сплачувати відповідні податки, такий підрахунок не буде брати до уваги потенційну реакцію платників на уявне закриття можливостей для мінімізації, яка в даному випадку є критично важливою: з одного боку, вона зумовлює велику еластичність, здатну звести нанівець потенційний ефект; з другого – веде до край небажаних наслідків з точки зору розвитку економіки у довгостроковій перспективі.

Слід зазначити, що контроль за критеріями фактичної зайнятості за наймом, на противагу постачанню послуг, може бути легко знівельований, оскільки коли «працівник» не прив'язаний до робочого місця технологічно, існує маса способів його обійти з відносно невисокими втратами для організації бізнесу. Тож, ефект від такого контролю буде хіба що маржинальним (на формальну

роботу за наймом перейдуть ті, хто за якимись виробничими вимогами не зможе вписатися у критерії) і навряд чи виправдає навіть вартість контролю. Також такий контроль відкриває широке поле для зловживань із боку контролюючих органів.

У разі ж повної заборони або введення заборонних податків на таку діяльність (як-от, сплата ПнВК при виплатах за договорами з надання ФОП послуг юридичним особам) під удар потраплять не тільки порушники, але й основна маса зайнятих у цих секторах послуг. В такому разі можна прогнозувати розділення ринку на дві категорії з різними моделями поведінки, але в обох випадках – згубними для економіки України.

Верхню категорію складатимуть фахівці високої кваліфікації, які самі по собі є конкурентоздатними на світовому ринку. Відтак, вони можуть вільно обирати собі країну проживання і стати об'єктом глобальної конкуренції юрисдикцій. Багато країн, серед яких, наприклад, Естонія та Нова Зеландія, створюють спеціальні умови заради залучення таких фахівців у якості резидентів. Самі ж фахівці обирають насамперед за принципом «якість життя за сплачені у вигляді податків гроші».

Україна у цій міжнародній конкуренції програє, навіть попри низькі податки, оскільки нездатна забезпечити належну якість життя. І це, своєю чергою, пов'язане не з тим, що конкретна категорія людей сплачує низькі податки, а з багатьма іншими причинами – від масової несплати або мінімізації податків великим бізнесом, як описано вище, і до об'єктивних обставин, таких, як війна на сході України і політична нестабільність. Жодні податки не в змозі забезпечити незалежне правосуддя, ефективну поліцію, приязне ставлення у спілкуванні з державними органами тощо. Тому Україна масово втрачає таких фахівців навіть зараз, а в разі збільшення оподаткування їхньої праці у кілька разів – втрачатиме ще більш масово.

Другу категорію складають відносно менш кваліфіковані фахівці, не усі з яких володіють іноземними мовами. Їм важче фізично виїхати з України. Натомість на світовому ринку вони конкурують з аналогічними працівниками в інших країнах. Цей ринок є дуже конкурентним та мобільним, оскільки виробництво не потребує великих вкладень в основний капітал і відтак може легко бути передислокованим до інших країн. В такому разі будуть втрачені доходи бюджету, які наразі дають ці фірми, а також паростки інфраструктури розвитку ІТ-сектору в нашій країні (фірми організують навчання, формують команди тощо). При цьому українські працівники або втратять роботу, або змушені будуть погодитися на перехід до повної «тіні» з отриманням оплати на закордонні рахунки (наприклад, у якості «віртуальних резидентів» Естонії) через системи переказу готівки тощо. Закрити ж і ці канали – означає позбавити заробітчан можливості переказувати гроші своїм сім'ям в Україні, що є політично та економічно неприйнятним за будь-яких обставин. Окрім цього, успішно діють схеми транскордонного взаємозаліку, які можуть забезпечити виплату повністю тіньової винагороди за комісійні, порівнянні з нинішньою вартістю виплати зі сплатою єдиного податку. Своєю чергою, запровадження непрямих методів контролю доходів громадян для запобігання змальованій ситуації є цілком та повністю неприйнятним в умовах України та залишатиметься таким в осяжній перспективі з огляду на високу

корупціогенність таких методів та реальну небезпеку зловживання ними з метою політичних переслідувань.

При цьому треба зазначити, що на рівні стратегії розвитку економіки змальовані вище наслідки є вкрай небажаними. Україна має природні конкурентні переваги в аграрному секторі, але вони навіть у кращому разі нездатні забезпечити стрімке та довготривале зростання, навіть якщо збільшуватиметься глибина переробки продукції. Перспективи розвитку промисловості теж дуже обмежені, бо тут наша країна не має переваг, окрім географічної близькості до ринків збуту. Натомість Україні вдалося частково зберегти конкурентні переваги інноваційного рівня розвитку³² («економіки знань»), які свого часу склалися внаслідок неприродного розвитку за радянських часів: це стосується не тільки сектору ІТ, який «на слуху», бо на сьогодні становить найбільший сегмент «економіки знань», але й різного роду інтелектуально-містких продуктів, як-от, R&D, дизайн, послуги аудиту, фундаментальні дослідження тощо. Такі переваги потенційно здатні забезпечити економічний прорив у разі, якщо вдасться їх розвинути, бо мають необмежені можливості для розвитку і зростання. Але слабким місцем є здатність країни залучати та утримувати таланти – і саме тут Україна вже має великі проблеми (114 місце в Рейтингу глобальної конкурентоздатності), а спроба вирішення проблеми шляхом ліквідації певних груп спрощеної системи або радикального підняття ставок - може критично збільшити ризики.

Не кажучи вже про те, що така заборона була би просто несправедливою до численних підприємців, які за природою свого бізнесу надають послуги юридичним особам, але діють на власний страх і ризик. Наприклад, такими є підприємці, що діють у прямому продажу (а це десятки тисяч людей); підприємці, що надають послуги з розробки та супроводу веб-сайтів; аудитори, юристи, консультанти, системні адміністратори, які обслуговують малий бізнес, і багато інших.

Отже, хоча сумами, які заощаджують галузі з надання висококваліфікованих послуг та виробництва інформаційних продуктів завдяки ССО не можна знехтувати, але перспективи отримання їх у якості доходів бюджету є щонайменше примарними. Гірше того, спроби закриття цих каналів мінімізації зашкодять реалізації конкурентних переваг України. Наразі можливість використання ССО для зменшення навантаження на оплату кваліфікованої розумової праці треба розглядати як елемент політики конкурентоздатності - збереження та примноження конкурентних переваг країни.

Рекомендації:

1. Комплексним вирішенням проблеми має стати наближення умов загальної податкової системи до таких, які існують для спрощеної. А саме: скасування ЄСВ (із заміщенням за рахунок заощадження бюджетних витрат і перенесення тягаря на непрямі податки і податки з ресурсів, насамперед

³² Аналіз на підставі даних Світового Економічного Форуму за багато років

землі, а також нерухомості) і зниження ПДФО до 10-15%. Це здатне зблизити умови оподаткування ФОП та найманих працівників настільки, аби стали відчутними переваги роботи за наймом – такі, як стабільність та соціальна захищеність.

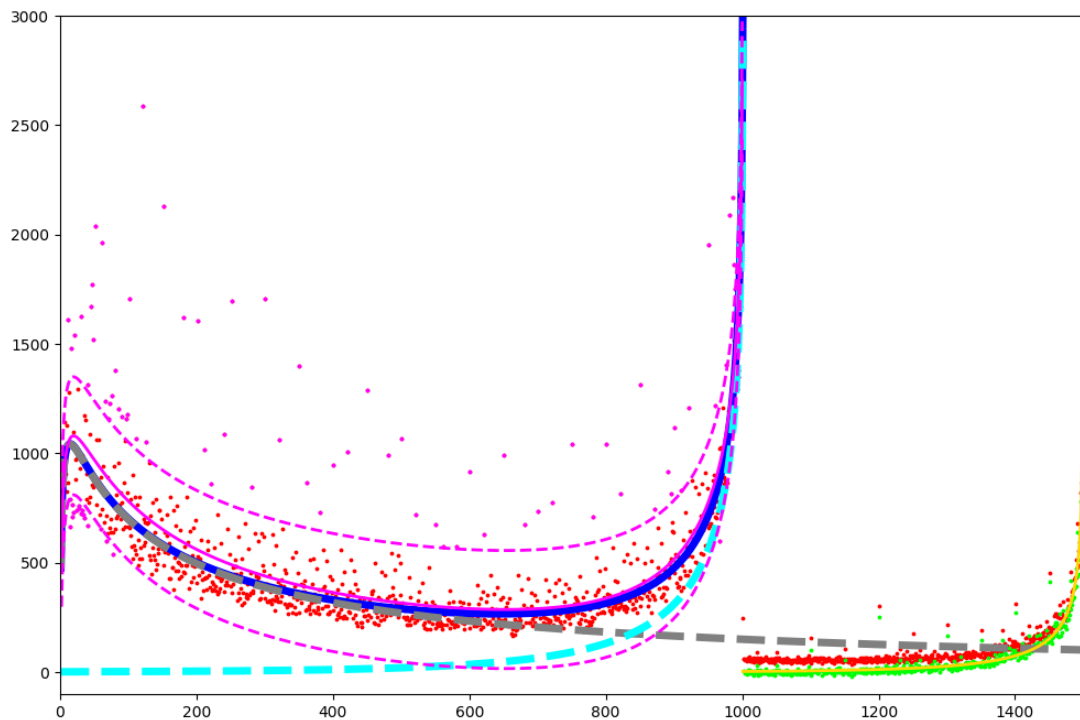
Спроби «негайно припинити» нецільове використання спрощеної системи, а тим більше – скасувати взагалі можливість для ФОП – платників ЄП надавати послуги юридичним особам (чи обкласти такі операції додатковим податком) – є сумнівними з точки зору фіскального ефекту та небезпечними з точки зору впливу на довгострокові перспективи України. З огляду на це, а також на великі обсяги тіньової зайнятості, яка викликана тією самою причиною – надмірним застосуванням прямих податків на доходи та наявністю податку на працю – зближення має відбуватися з іншого боку. Зазначені проблеми будуть вирішені, якщо ЄСВ буде скасовано, а ПДФО – знижено до 10-15%, з одночасним удосконаленням (і збільшенням) оподаткування землі та нерухомого майна із заліком майнового податку при сплаті ПДФО та ЄП.

2. Лібералізувати Трудовий кодекс України, забезпечити свободу трудового договору - за згодою сторін трудового договору трудові відносини можуть регулюватися виключно положеннями трудового договору та Конституції України без застосування положень цього Трудового кодексу та іншого законодавства, що регулюють трудові відносини

2.8.2. ФОП 1 та 2 гр. ССО реалізують товари та послуги, при цьому суттєво занижуючи свою виручку

Для визначення обсягів схем було застосовано удосконалену методику, яка дозволяє з більшою точністю оцінити означені явища. Застосовано методику обрахунку кількості порушників, шляхом апроксимації розподілу декларованих ними доходів у зворотному напрямку від порогового значення, яке підприємці, ймовірно, не бажають перевищувати (1 млн. грн., потім 1.5 млн. грн. на 2 гр. і 5 млн. на 3 гр.). Методику детально описано у [Додатку до роботи](#), Графічно її зображено на Рис. 1

Рис. 1: Розподіл кількості ФОП за задекларованими доходами та моделювання методом відсіювання аутлайерів за довірчим інтервалом у 20%. Червоними та ліловими (аутлайери) точками позначено кількість ФОП, які задекларували певне значення річного доходу. Синя крива відображає задекларований розподіл точок до 1 млн. грн., який є сумою сірої кривої (справжній розподіл) та блакитної кривої (порушники). В процесі моделювання останні розглядаються як такі, що насправді належать до справжнього розподілу, але мають вищий дохід, який приховано. Відповідна кількість ФОП розташовується далі по сірій кривій. Окремо розглядається інтервал від 1 до 1.5 млн., оскільки такі доходи можуть повідомляти тільки ФОП, які торгують за безготівковим розрахунком. Зеленими точками та жовтою кривою позначено точки, що представляють ФОП, які є ймовірними учасниками схем «подрібнення» при торгівлі за безготівковим розрахунком.



Цю методику було застосовано до даних попередніх років, результати – у Таб. 7. Ми використали два методи урахування аутлайерів, які найкраще показали себе: довірчий інтервал у 20% та відсіювання значень кратних 5 (аутлайери було враховано окремо за методикою, описаною у минулій роботі).

Як і варто було очікувати, незмінний ліміт разом з невинуватим критерієм застосування РРО при оборотах більше 1 млн. грн. призвели до того, що по мірі зростання оборотів все більше ФОП змушені були повідомляти занижені цифри. Але навіть у 2019 р. переважна більшість – працювали в межах закону та навіть не виходили за критерій в 1 млн. грн. Заниження оборотів було, хоча й масовим, але далеко не тотальним явищем. З підняттям ліміту у 2020 р. кількість порушників закону має скоротитися до дуже незначної, при чому це навряд чи будуть «звичайні» ФОП, доходи яких розподілені відповідно до природного розподілу. Модель показує нульову кількість тих, хто перевищував поріг у 5 млн.

Таблиця 7. Основні результати моделювання показників 2 гр. ССО за 2015-19 рр.

Показник	2015	2016	2017	2018	2019*
R ²	0.88 - 0.90	0.87 - 0.89	0.81 - 0.85	0.82 - 0.87	
Всього ФОП	455 509 - 455 509	464 809 - 464 809	472 043 - 472 043	504 277 - 504 277	
З них законотрухняних	390 760 - 397 397	388 889 - 388 889	376 786 - 376 786	384 162 - 384 162	
чисельність "аномальних", тис. од.	270 59 535 - 64 976	394 646 70 376 - 76 117	382 679 89 504 - 95 440	760 119 586 - 120 337	
перевищували ліміт, тис. од.	33 004 - 40	36 813 - 47	49 681 - 62	76 188 - 80 236	

	692	865	059	
перевищували ліміт, 5 млн. тис. од.	0	0	0	0
задекларували доходи від 1 до 1.5 млн. грн., тис. од.	24 968 - 24 968	30 597 - 30 597	42 536 - 42 536	55 419 - 55 419
"звичайні" ФОП, що ймовірно мали доходи від 1 до 1.5 млн. грн., тис. од.	15 272 - 15 321	18 067 - 18 277	22 760 - 23 215	31 343 - 31 707
ймовірні учасники "подрібнювання"	9 647 - 9 696	530	776	23 712 - 24 076
Прихована виручка	25 176 231 - 42 982 404	21 362 960 - 38 888 699	25 337 261 - 44 071 567	46 823 993 - 53 430 327
Реальні обороти, всього, тис.грн.	210 401 302 - 228 243 958	- 255 909 733	- 308 355 593	360 552 412 - 367 183 312
Обороти ФОП, що перевищували ліміт, тис. грн.	62 981 220 - 84 469 051	66 474 463 - 96 699 313	89 342 554 - 122 509 765	145 064 807 - 158 435 509
ймовірні обороти в проміжку 1-1.5 тис грн.	21 670 155 - 21 733 611	25 653 177 - 25 930 208	32 775 996 - 33 372 274	44 896 783 - 45 370 698

**буде доповнено та проаналізовано після надходження даних від ДПС.*

Попередньо, виходячи з екстраполяції тенденцій минулих років, втрати бюджету можна оцінити приблизно у 10 млрд. грн., а обсяг прихованої виручки – у 70-80 млрд.

Як зазначено у попередній роботі, подібні зловживання на 1-й групі ССО є незначними і не варті розгляду.

Рекомендації:

1. Скасувати обов'язок застосування РРО при досягненні обсягу продажів в 1 млн. грн. на рік як такий, що не призвів до позитивних результатів.
2. Лібералізувати ринок РРО, спростити процедури та стимулювати покупця:
 - Запровадити комплекс заходів, який би заохочував покупця отримувати фіскальний чек: реалізація механізму «кешбек для покупця», проведення лотерей за чеками.
 - Удосконалити електронні сервіси: електронний кабінет платника, онлайн сервіс електронної книги доходів платника ЄП, онлайн перевірки чеків тощо.
3. Скасувати надто широку фіскалізацію 2 та 3 груп платників ЄП на спрощеній системі та на заміну запровадити застосування РРО виключно на ризикові категорії платників, визначених додатково через торговельні проці та товарний асортимент
4. Спростити всі процедури при оформленні працівників, лібералізувати трудове законодавство
5. Прив'язати граничні обороти для 1, 2 та 3 груп ССО до середньої заробітної плати, за можливості розробити механізм їх прив'язки (разом із ставками ЄП для 1 та 2 гр.) до середнього доходу на душу населення у місці проведення діяльності.

2.8.3. псевдо-ФОП 3 гр. ССО використовуються юридичними особами для виведення коштів у готівку із списанням на витрати (зокрема, для виплати дивідендів, зарплат «у конвертах», хабарів, тощо).

Суть схеми: з ФОП (точніше – псевдо-ФОП) укладається фіктивний контракт з надання послуг, за яким перераховуються безготівкові кошти, які після сплати ЄП у розмірі 5% та мінімального ЄСВ і винагороди псевдо-ФОП (1-2% від суми) та банківської комісії (до 1%) знімаються готівкою у якості підприємницького доходу, і повертаються у розпорядження керівництва фірми.

Оскільки такий псевдо-ФОП ризикує (при чому – усім своїм майном), разом з керівництвом фірми наразитися на високі штрафні санкції у разі виявлення схеми; а також фірма ризикує можливим порушенням усної домовленості з боку псевдо-ФОП (який може просто вкрати гроші), така схема пов'язана з високими транзакційними витратами, які пропорційні кількості задіяних псевдо-ФОП, скоріше ніж сумам, тобто, є квазіфіксованими. Окрім того, псевдо-ФОП несе і просто фіксовані витрати у вигляді сплати ЄСВ. Тому логічним виглядає припущення, що фірми, які використовують цю схему тяжіють до максимального використання кожного довіреного псевдо-ФОП.

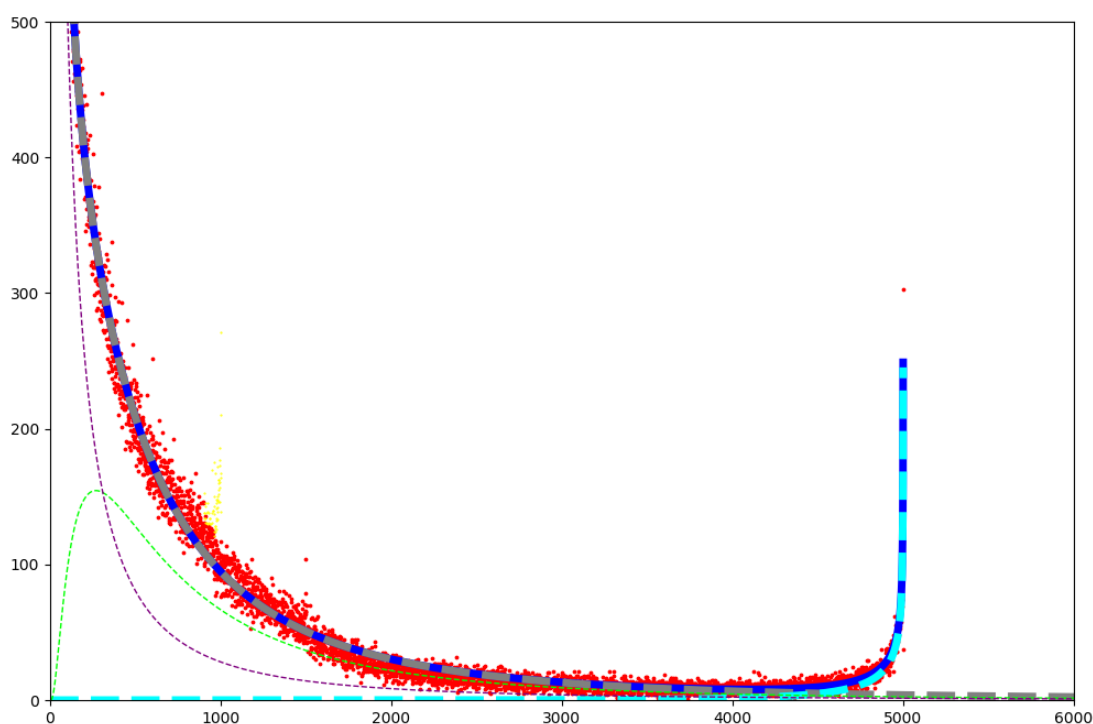
Це означає, що аномально висока кількість ФОП має спостерігатися поблизу верхнього порогу 3 гр. Іншими причинами такої аномалії можуть бути чесні ФОП, які за розмірами свого бізнесу наблизилися до верхнього ліміту, і свідомо не хочуть розвивати його далі, аби не переходити на загальну систему оподаткування з її обтяжливим та корупційним адмініструванням та більшим податковим навантаженням. Така аномалія дійсно спостерігається (див. блакитну криву на Рис. 2), а її розміри за останні роки представлені у таблиці.

Зазначимо, що описана вище схема отримання «чорного налу» є фінансово менш привабливою, ніж послуги «конвертів», або, у випадку виведення прибутків – офшорних схем. Її масштаби обмежуються швидким зростанням транзакційних видатків при збільшенні обсягів, оскільки в такому разі доводиться залучати у якості псевдо-ФОП незнайомих або мало знайомих осіб. Тому подібними схемами користуються здебільшого малі підприємства, які обмежуються пов'язаними особами, власними співробітниками, чи людьми з близького особистого кола, яким можна довіряти.

Інша аномалія має спостерігатися, як і на 2 гр., біля порогу в 1 млн. грн., вище якого доходи не звітують ті, хто отримує готівку. Ця аномалія відображена жовтим кольором, але за розмірами вона незначна, тож намагатися оцінювати її за допомогою ще одного модельного розподілу (відображеного відповідною кривою) недоцільно. Натомість, одразу після неї у реальному розподілі спостерігається провал – вочевидь, там мали б розміщуватися ті ФОП, які потрапили до аномалії. Відповідно, це дає змогу оцінити масштаб явища, який, утім, виявився незначним.

Рис. 2: Розподіл кількості ФОП 3 гр. за задекларованими доходами. Синя крива позначає модель розподілу «звичайних» підприємців, вона складається з двох розподілів, позначених салатом та пурпурною кривими. Блакитна крива позначає аномалію при наближенні до верхнього порогу. Жовті точки позначають аномалію при наближенні до порогу в 1 млн. грн., інтерпольовану

на наступний інтервал (за даними 2018 р. – решта років мають дуже подібний вигляд)



Таблиця 8. Обсяги ймовірних зловживань на 3 гр. ЄП (точність розрахункових показників є меншою від наведеної)

Показник	2015	2016	2017	2018	2019*
R ²	98.7%	98.5%	98.3%	97.7%	408
Всього ФОП, тис. од.	241 918	281 147	339 559	180	11
чисельність "аномальних", тис. од.	-	5 433	8 098	025	
Всього законслухняних, %	100.0%	98.1%	97.6%	97.3%	315 561
Всього обороту, тис. грн.	94 678 921	177 139 745	235 709 102	937	51 855
сумарний оборот "аномальних", тис. грн.	-	23 221 743	34 151 673	427	
ActualRedGreen	236438.0138	277433.4028	337595.959	405474.5761	
ймовірне приховування виручки, млн..грн.	946	1542	1680	2806	
Можливі умовні втрати бюджетних надходжень, млрд.. грн.		5	7	10	

*буде доповнено та проаналізовано після надходження даних від ДПС

Як видно з Таб. 8, обсяги ймовірного приховування виручки на 3 гр. є неспівставними з 2 гр., і не ведуть до скільки-небудь значних збитків бюджету, адже йдеться про ухилення від 5% податку. Проте, доволі значним є обсяг аномалії: хоча до неї належить менше 3% усіх ФОП, проте завдяки гранично

великим оборотам на них припадає до 1/6 усього обороту 3 гр., і цей обсяг збільшується швидшими темпами за зростання самої 3 гр. Це частково пов'язане із загальним збільшенням номінальних доходів завдяки економічному зростанню та інфляції, яке – при фіксованому верхньому ліміті – природно збільшує кількість законослухняних ФОП, які просто не розвивають свій бізнес далі, як описано вище. Збільшення ліміту до 7 млн., яке дасться взнаки на даних 2020 р., може дозволити згодом оцінити приблизні розміри цього явища.

Рекомендації:

1. Радикально спростити адміністрування податків та зробити його набагато менш вразливим до корупційного тиску, зокрема через реформу корпоративного податку (ПнВК), спрощення та автоматизацію адміністрування ПДВ, тощо.
2. Розглянути можливість запровадження спрощеного адміністрування ПДВ для перехідного розміру підприємств, напр.. з оборотом до 20 млн. грн. на рік, а також зменшеної ставки ПДВ для працевістких послуг
3. Послідовно зменшувати податкове навантаження на фонд оплати праці, що зменшуватиме привабливість ухилення від сплати відповідних податків
4. Передбачити стягнення ПнВК за ставкою 20% при перерахуванні коштів ФОП, який є пов'язаною особою чи співробітником підприємства.
5. Дослідити реальне співвідношення між ФОП, які утримуються від розширення власного бізнесу, та псевдо-ФОП, які використовуються юридичними особами для отримання готівки. У разі, якщо проблема виявиться або стане гострою – розробити та застосувати критерії ризикованості для ідентифікації такої схеми (тільки після глибокої реформи ДПС!).

III. Загальні висновки

Підсумки порівняльного аналізу представлено у Таблиці 9. Співвідношення між наведеними там цифрами в основному підтверджують міркування щодо структури уникнення податків в Україні, викладені на початку роботи.

Але, сама структура уникнення податків не залишилася незмінною. Бодай й незначне економічне відновлення призвело до зростання обсягів імпорту, як офіційного так й неформального (що базуються на порушенні митних правил, контрабанді та корупції на кордоні). Саме зазначений тип зловживань останні роки стає найбільш вагомим та домінуючим, потіснивши с першої сходинки беззаперечного чемпіона минулих років офшорні схеми.

Останні, внаслідок високої та висхідної вартості обслуговування, що обумовлюється новими світовими стандартами податкової прозорості (antiBEPS, FATCA, ATAD та інші), все більш отримують ознаки «елітарності», тобто залишаються доступними великим українським компаніям та заможним українцям. При цьому обсяги втечі прибутків за кордон все ще залишаються надто високими та сягають 200 мільярдів гривень на рік.

Водночас, інші популярні інструменти ухилення/уникнення від оподаткування такі як «конверти» («податкові ями») і «скрутки» (або схемний ПДВ) демонструють різнонаправлені тренди. Якщо запровадження досить обтяжливих процедур адміністрування таких як депонування коштів на ПДВ-рахунках, єдиного реєстру податкових накладних (елементи СЕА ПДВ) та автоматичної системи моніторингу (СМКОР) призвела до зниження обсягів формування схемного податкового кредиту, то досягнути будь-яких позитивних зрушень у сфері боротьби із конвертаційними центрами на жаль не вдалося. Це пов'язано, насамперед, із багаторічним блокуванням процесу комплексної реформи контролюючих органів, зокрема ліквідації податкової міліції та створення єдиного органу з розслідування фінансових (економічних) злочинів. Певні позитивні зрушення спостерігаються у 2020 році у роботі податкової служби із запобігання мінімізації податків за допомогою «скруток», «податкових ям» - проте оцінити наслідки цієї роботи можливо буде тільки за підсумками 2020 року.

Поки що не спостерігається поліпшень у питанні протидії незаконному обігу контрафактних товарів, де зазвичай домінують підакцизні товари (спирт, алкогольні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти). Більш того, політика жвавого зростання розмірів акцизного податку, що стимулюється як зобов'язаннями України в рамках угоди з ЄС, так й пошуками з боку Уряду та парламенту «популярних» шляхів покриття касових розривів державного бюджету, зробила Україну лідером виробництва та контрабанди сигарет до ЄС.

Щодо рекомендацій:

Окрім рекомендацій, наданих у відповідних розділах з метою мінімізації обсягів схем – загальною рекомендацією до усіх розділів є інституційна реформа податкової та митної служби, перенабір співробітників на відкритих конкурсах та забезпечення їм гідних заробітних плат.

З метою реалізації цього завдання вважаємо необхідним реалізувати у повному обсязі План заходів щодо концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, що був затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів від 5 липня 2019 р. №542-р, як такий, що відповідає вимогам бізнесу і запроваджує сервісні підходи до обслуговування платників податків фіскальними органами.

Зазначений план передбачає:

- оптимізацію організаційної та функціональної структур служб;
- удосконалення процедур адміністративного оскарження;
- управління інформаційними системами та технологіями;
- розвиток персоналу, антикорупційні заходи;
- стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів;
- управління ризиками, податковий контроль та аудит;
- удосконалення роботи, спрямованої на погашення податкового боргу;
- протидію розмиванню податкової бази та посилення функції аналізу трансфертного ціноутворення;

- *сприяння безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення та гармонізацію митних процедур;*
- *сприяння ефективному справлянню митних платежів;*
- *розвиток інфраструктури, електронних технологій та сервісів для міжнародної торгівлі;*
- *захист суспільства, громадського здоров'я і безпеки навколишнього природного середовища та боротьба з незаконним переміщенням наркотичних засобів та зброї;*
- *підвищення ефективності міжнародного митного співробітництва*

Окрім цього вкрай важливим вважаємо створення аналітичної Служби по боротьбі із економічними злочинами (БЕБ), на заміну Податкової міліції та всіх економічних підрозділів у різних правоохоронних органах, підсилення інституту контролю ТЦО та створення єдиного дата-центру із всією податковою та митною інформацією у Міністерстві фінансів.

Таблиця 9. Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні у 2019 році

(млрд грн на рік)

Схема	Податки (платежі), яких вона дозволяє уникати	Приблизні обсяги, млрд на рік	Приблизні втрати бюджету, млрд на рік	Примітки
порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	ПДВ+акцизи+ мита	226-320	68-96	<i>Зростання у порівнянні із минулим роком</i>
офшорні схеми	податок на прибуток (далі - ПП), податок на репатріацію	130-220	23-40	<i>за рахунок ТЦУ, потенційна база уникнення від оподаткування за експортно-імпортними операціями 356-393 млрд грн</i>
Конвертаційні та/або транзитні центри, податкові ями	ПП+ПДВ+ ЄСВ+ПДФО+ військовий збір	60-90	15-25	<i>стійка зростальна динаміка, поки що демонструється інституційна неспроможність держави подолати зазначені схеми</i>
контрафакт	ПП+ПДВ+акцизи	40-60	11,5-16	
формування схемного податкового кредиту (скрутки)	ПДВ	120-180	20-30	<i>різнонаправлені тренди 2017-2018 ↓ 2019 ↑</i>
оренда с/г земель та сільгосппродукції	ПДФО+ПП+ЄСВ +військовий збір	19-69	8-27	<i>буде уточнено по отриманню даних</i>

Заробітні плати «у конвертах»	ЕСВ+ПДФО+ військовий збір	58-231	24-94	буде уточнено по отриманню даних
ССО - ФОП замість найму – 3 група та «обнал»	ЕСВ+ПДФО	23-58	4-10	буде уточнено по отриманню даних
ССО - заниження виручки – 1 та 2 групи	ЄП	130-156	6,3–7.6	буде уточнено по отриманню даних

Це дослідження було проведено Інститутом соціально-економічної трансформації у співпраці із Центром міжнародного приватного підприємництва (CIPE) та Данською Радою у справах біженців – Данською Групою з розмінування (DRC-DDG), завдяки фінансовій підтримці Національного фонду підтримки демократії (NED) та уряду Великої Британії через Департамент міжнародного розвитку та співробітництва (DFID), в рамках «Програми економічного розвитку та правової допомоги східної України».

Думки і твердження, висловлені в публікації, можуть не збігатися з позицією CIPE, DRC-DDG чи урядів США та Великої Британії, відповідальність за зміст несе Інститут соціально-економічної трансформації.

Щодо імпорту України з окремих країн світу

(млн дол США)

Країна-імпортер		2014	2015	2016	2017	2018
Російська Федерація	Імпорт WITS	12 678,7	7 492,7	5 149,3	7 196,6	8 090,4
	Імпорт ДМС	11 228,4	6 323,8	5 150,4	7 211,7	8 094,9
	Розбіжності	1 450,3	1 168,9	-1,1*	-15,1	-4,5
Китай	Імпорт WITS	5 408,9	3 771	4 687,7	5 642,5	7 608,4
	Імпорт ДМС	5 420,8	3 782,3	4 679,6	5 638,3	7 578,2
	Розбіжності	-11,9	-11,3	8,1	4,2	30,2
Німеччина	Імпорт WITS	5 360,1	3 975,6	4 318,4	5 201,3	5 983,3
	Імпорт ДМС	5 230,7	4 110	4 212,6	4 685,5	5 029,7
	Розбіжності	129,4	-134,1	105,8	515,8	953,6
Білорусь	Імпорт WITS	3 971,1	2 449,1	2 777,8	3 204,4	3 786,9
	Імпорт ДМС	3 974,6	2 488,2	2 785,7	3 209,2	3 797,8
	Розбіжності	-3,5	-39,1	-7,9	-4,8	-10,9
Польща	Імпорт WITS	3 067,3	2 324	2 693,3	3 345,2	3 641,9
	Імпорт ДМС	3 052,5	2 310,4	2 714,4	3 405,4	3 622,2
	Розбіжності	14,8	13,6	-21,1	-60,2	19,7
США	Імпорт WITS	1 931,9	1 483,9	1 692	2 475,2	2 968,1
	Імпорт ДМС	1 922,1	1 480,1	1 679,8	2 513,3	2 929,9
	Розбіжності	9,8	3,8	12,2	-38,1	38,2
Італія	Імпорт WITS	1 508,5	976,3	1 358,2	1 617,6	2 033
	Імпорт ДМС	1 507	973,2	1 321,2	1 604,4	1 983,9
	Розбіжності	1,5	3,1	37	13,2	49,1
Угорщина	Імпорт WITS	1 463,9	1 608,5	802	1 133	1 260,2
	Імпорт ДМС	1 266,8	1 563,5	914,5	1 580	2 076,5
	Розбіжності	197,1	45	-112,5	-447	-816,3
Туреччина	Імпорт WITS	1 298,2	851,7	1 098,6	1 261,2	1 714,3
	Імпорт ДМС	1 298,5	839,9	1 086,1	1 251,7	1 690,9

	Розбіжності	-0,3	11,8	13,5	9,5	23,2
Франція	Імпорт WITS	1 267,3	893,1	1 530,6	1 500,1	1 480,7
	Імпорт ДМС	1 255	886,3	1 433,7	1 384	1 415,6
	Розбіжності	12,3	6,8	96,9	116,1	35,1
Литва	Імпорт WITS	1 032,2	552,6	492,5	673,9	879,1
	Імпорт ДМС	1 032	551	490,9	677,3	875,5
	Розбіжності	0,2	1,6	1,6	-3,4	3,6
Румунія	Імпорт WITS	847,3	318,2	380,7	454,3	511,1
	Імпорт ДМС	848,7	319,8	379	457,6	511
	Розбіжності	-1,4	-1,6	1,7	-3,3	0,1
Нідерланди	Імпорт WITS	763,6	452,6	546,8	637,1	776,5
	Імпорт ДМС	761,2	449,8	543,9	640,2	692
	Розбіжності	2,4	2,8	2,9	-3,1	82,5
Велика Британія	Імпорт WITS	691,7	570,1	709,3	783,9	892,1
	Імпорт ДМС	668,7	601,4	582,5	667,5	677,7
	Розбіжності	23	-31,3	126,8	116,4	214,4
Чехія	Імпорт WITS	687,7	479,7	654,8	836,7	1 034,8
	Імпорт ДМС	686,8	478,3	652,5	812,4	942,3
	Розбіжності	0,9	1,4	2,3	24,3	92,5
Індія	Імпорт WITS	656,4	443,7	486,1	561,1	616,7
	Імпорт ДМС	657,9	444,2	486,3	561,6	609,2
	Розбіжності	-1,5	-0,5	-0,2	-0,5	17,5
Японія	Імпорт WITS	612,6	382,2	551,8	705,1	737,4
	Імпорт ДМС	613,6	381,6	551,9	723,5	737,2
	Розбіжності	-1	0,6	-0,1	-18,4	0,2
Іспанія	Імпорт WITS	607,3	440,7	500,9	575,8	636,7
	Імпорт ДМС	602,5	438,9	497,9	575,2	622,4
	Розбіжності	4,8	1,8	3	0,6	14,3
Австрія	Імпорт WITS	606,3	369,6	465,1	482,7	607,9
	Імпорт ДМС	762,6	465,6	516,3	534,4	510,2

	Розбіжності	-156,3	-96	-51,2	-51,7	97,7
Норвегія	Імпорт WITS	587,7	741,7	163	216,7	227,2
	Імпорт ДМС	468,8	861,1	162,8	216,8	227,2
	Розбіжності	118,9	-119,4	0,2	-0,1	0
Бельгія	Імпорт WITS	553,3	366,8	450,2	517,5	553,8
	Імпорт ДМС	547,7	360	447,1	519,2	547,1
	Розбіжності	5,6	6,8	3,1	-1,7	6,7
Швейцарія	Імпорт WITS	523,6	458,1	984,3	1 649,4	1 645,4
	Імпорт ДМС	513,9	335,2	707,9	449,4	482,2
	Розбіжності	9,7	122,9	276,4	1 200	1 163,2
Корея, Республіка	Імпорт WITS	478,3	256,4	255,3	315,8	436,5
	Імпорт ДМС	479,1	256,7	255,3	321,6	436,7
	Розбіжності	-0,8	-0,3	0	-5,8	-0,2
Словаччина	Імпорт WITS	426,8	346,3	434,9	507,1	525,9
	Імпорт ДМС	427,4	411,2	612,8	2 536,1	2 514,9
	Розбіжності	-0,6	-64,9	-177,9	-2 029	-1 989
Казахстан	Імпорт WITS	375,8	377,6	434,3	318	460
	Імпорт ДМС	367	378,9	425,8	310,4	446,6
	Розбіжності	8,8	-1,3	8,5	7,6	13,4
Швеція	Імпорт WITS	371,4	273,5	419	425,3	465,5
	Імпорт ДМС	369,9	272,1	417,1	430,7	460,5
	Розбіжності	1,5	1,4	1,9	-5,4	5
Ізраїль	Імпорт WITS	325,6	169,9	184,8	167,8	212,6
	Імпорт ДМС	315,5	161	177,2	157,8	181,4
	Розбіжності	10,1	8,9	7,6	10	31,2
Фінляндія	Імпорт WITS	319,2	223	216,8	253	326,2
	Імпорт ДМС	318,3	223,4	215,8	252	323,6
	Розбіжності	0,9	-0,4	1	1	2,6
Греція	Імпорт WITS	308,4	238,6	233,6	243,9	270,5
	Імпорт ДМС	308,4	238,2	232,9	243,7	268,1

	Розбіжності	0	0,4	0,7	0,2	2,4
В'єтнам	Імпорт WITS	290,1	252	304,2	393,3	414,6
	Імпорт ДМС	292,1	252,6	304,2	393,4	414,6
	Розбіжності	-2	-0,6	0	-0,1	0
Індонезія	Імпорт WITS	272,6	168,8	226,7	260,7	259,9
	Імпорт ДМС	272,8	169	226,7	260,7	259,9
	Розбіжності	-0,2	-0,2	0	0	0
Бразилія	Імпорт WITS	261,2	166,1	193,1	210,1	195,1
	Імпорт ДМС	262,4	166,7	193,2	210,4	195,2
	Розбіжності	-1,2	-0,6	-0,1	-0,3	-0,1
Болгарія	Імпорт WITS	238,4	253,1	172,9	189,6	259,4
	Імпорт ДМС	234,2	257,3	172,7	189,6	258,7
	Розбіжності	4,2	-4,2	0,2	0	0,7
Ірландія	Імпорт WITS	134	75,4	84,7	113,8	143,8
	Імпорт ДМС	134,2	75,6	84,7	113,9	143,8
	Розбіжності	-0,2	-0,2	0	-0,1	0
Еквадор	Імпорт WITS	211,8	119,3	117,2	86,9	76,1
	Імпорт ДМС	212	119,6	117,2	86,9	76,1
	Розбіжності	-0,2	-0,3	0	0	0
Саудівська Аравія	Імпорт WITS	205,2	145	139,4	182,9	186,9
	Імпорт ДМС	205,7	144,7	139,4	182,6	186,4
	Розбіжності	-0,5	0,3	0	0,3	0,5
Словенія	Імпорт WITS	203,6	128,9	137,3	173,3	190,5
	Імпорт ДМС	203,3	128,7	137	173,5	190
	Розбіжності	0,3	0,2	-0,3	-0,2	0,5
Малайзія	Імпорт WITS	193,2	132,1	167,5	187	230,3
	Імпорт ДМС	193,5	132,3	167,5	189,9	230,3
	Розбіжності	-0,3	-0,2	0	-2,9	0
Канада	Імпорт WITS	191,2	206,3	217,3	294,3	333,1
	Імпорт ДМС	192,5	206,3	217,3	299,2	310,2

	Розбіжності	-1,3	0	0	-4,9	22,9
Таїланд	Імпорт WITS	162,9	120,6	172,5	194,7	198,4
	Імпорт ДМС	156,1	115,7	167,9	188,4	178,6
	Розбіжності	6,8	4,9	4,6	6,3	19,8
Грузія	Імпорт WITS	153,7	61,8	65,8	80,7	133,6
	Імпорт ДМС	150,4	58,4	61,1	77,5	123,7
	Розбіжності	3,3	3,4	4,7	3,2	9,9
Сербія	Імпорт WITS	140,7	83,2	106,5	131,9	162,1
	Імпорт ДМС	139,9	83,5	106,5	132,4	162,1
	Розбіжності	0,8	-0,3	0	-0,5	0
Південна Африка	Імпорт WITS	131,4	151,1	117,7	171,1	135,8
	Імпорт ДМС	131,5	153,5	118,8	171,3	135,9
	Розбіжності	-0,1	-2,4	-1,1	-0,2	-0,1
Азербайджан	Імпорт WITS	43,7	30,3	39,7	417,1	464,7
	Імпорт ДМС	40,9	27	37,6	415,8	457,7
	Розбіжності	2,8	3,3	2,1	1,3	7
Латвія	Імпорт WITS	89,7	87,1	112,5	144,2	152,1
	Імпорт ДМС	84,1	65,1	93	116,7	117,9
	Розбіжності	5,6	23	19,5	27,5	34,2
Узбекистан	Імпорт WITS	72,8	62,3	71,1	122,7	121,4
	Імпорт ДМС	72,4	62	71	122,7	121,5
	Розбіжності	0,4	0,3	0,1	0	-0,1
Молдова, Республіка	Імпорт WITS	61,9	41,2	47,6	106,6	118,1
	Імпорт ДМС	62,7	40,9	47	106,4	116,8
	Розбіжності	-0,8	0,3	0,6	0,2	1,3
Данія	Імпорт WITS	234,8	147,6	184,2	192,8	275,6
	Імпорт ДМС	233,7	147,3	183,6	194,6	268,1
	Розбіжності	1,1	0,3	0,6	-1,8	7,5
Єгипет	Імпорт WITS	91,1	55,6	48,7	77	74,3
	Імпорт ДМС	84	50,4	43,6	67,6	96,8

	Розбіжності	7,1	5,2	5,1	9,4	-22,5
Гана	Імпорт WITS	105,5	104,2	87,9	132,2	156,2
	Імпорт ДМС	105,8	105	87,9	132,2	156,2
	Розбіжності	-0,3	-0,8	0	0	0

*у подальшому всі від'ємні розбіжності (випадок коли обсяг експорту з юрисдикції є нижчим обсягу офіційного імпорту в країну) прирівнювались до нуля (див. Таблиця 2), як такі що методологічно не впливають на мету розрахунку

Додаток 2

Import gap

(млн дол США)

Юрисдикції, що мають значний* вплив на потенційну контрабанду (3 країни)					
Швейцарія	9,7	122,9	276,4	1 200	1 163,2 ³³
Німеччина	129,4	0	105,8	515,8	953,6
Великобританія	23	0	126,8	116,4	214,4
Загалом					2 331,2
Юрисдикції, що мають вплив на потенційну контрабанду (22 країни)					
Австрія	0	0	0	0	97,7
Чехія	0,9	1,4	2,3	24,3	92,5
Нідерланди	2,4	2,8	2,9	0	82,5
Італія	1,5	3,1	37	13,2	49,1
США	9,8	3,8	12,2	0	38,2
Франція	12,3	6,8	96,9	116,1	35,1
Латвія	5,6	23	19,5	27,5	34,2
Ізраїль	10,1	8,9	7,6	10	31,2
Туреччина	0	11,8	13,5	9,5	23,2
Канада	0	0	0	0	22,9
Таїланд	6,8	4,9	4,6	6,3	19,8
Індія	0	0	0	0	17,5
Іспанія	4,8	1,8	3	0,6	14,3
Казахстан	8,8	0	8,5	7,6	13,4
Грузія	3,3	3,4	4,7	3,2	9,9
Данія	1,1	0,3	0,6	0	7,5
Азербайджан	2,8	3,3	2,1	1,3	7
Бельгія	5,6	6,8	3,1	0	6,7
Швеція	1,5	1,4	1,9	0	5
Литва	0,2	1,6	1,6	0	3,6
Финляндія	0,9	0	1	1	2,6
Греція	0	0,4	0,7	0,2	2,4
Загалом					621,3
Юрисдикції, що мають значний прихований вплив** на потенційну контрабанду (6 країн)					
Китай	0	0	8,1	4,2	30,2
Польща	14,8	13,6	0	0	19,7
Молдова	0,4	0,3	0,1	0	1,3
Румунія	0	0	1,7	0	0,1
РФ	1 450,3	1 168,9	0	0	0

³³ «злам інвойсів» на імпорт товарів за групою 27 «Палива мінеральні; нафта і продукти її перегонки» на суму 1,1 млрд дол

Білорусь	0	0	0	0	0
Загалом					51,3
Юрисдикції, вплив яких на потенційну контрабанду не фіксується (18 країн): Болгарія (0,7) Словенія (0,5), Саудівська Аравія (0,5), Японія (0,2), Республіка Корея, Малайзія, Еквадор, В'єтнам, Індонезія, Бразилія, Ірландія, Південна Африка, Гана, Норвегія, Узбекистан, Сербія, Єгипет					

**під терміном «значний вплив» слід також розуміти імпорт товарів, що відображається викривлено у митній статистиці обох країн, зокрема через посередницькі послуги або так званий «злам інвойсів»*

***під терміном «значний прихований вплив» слід розуміти проникнення контрабанди, що не відображається/відображається викривлено у митній статистиці (наприклад викривлення даних з Угорщини та Словаччини, що є результатом операцій з імпорту газу), переміщення товарів без документів поза пунктами пропуску на кордоні або коли у пункті пропуску транспортний засіб з товаром декларується як порожній (див. схеми «чорна (подвійна) контрабанда» та «зловживання пільгами»), наприклад через спільний кордон з країнами – сусідами країни (РФ, Польща, Білорусь, Молдова, Румунія) та країнами – найбільшими торговельними партнерами України, що мають значні обсяги білої контрабанди та контрафактної продукції (РФ та Китай). Тобто, оцінка обсягів контрабандних потоків з зазначених країн є досить складною та заниженою*