

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

Автори:

Володимир Дубровський

В'ячеслав Черкашин

Гетман Олег

Київ 2019

## **I. Інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування в Україні: що змінилося порівняно з 2017 роком**

Ця робота є продовженням аналітичної роботи 2017 р. «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні» тих же авторів, яка свого часу була широко використана дослідниками, полісімейкерами, представниками громадянського суспільства та іншими зацікавленими особами. За результатами широкого публічного обговорення автори, з свого боку, теж отримали низку корисних порад та коментарів, які ми намагалися врахувати у цій роботі. У новому дослідженні, окрім розрахунків втрат бюджету від схем за даними 2018 року ми також знайшли можливості оцінити декілька додаткових схем ухилення від податків або їх мінімізації, також у деяких випадках вдосконалили методику оцінок і додали аналіз деяких *tax gaps* («податкових розривів»)<sup>1</sup>.

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.

Структурні зміни, які відбулися за час, що минув з моменту публікації попереднього аналізу

Склад економіки за розмірами підприємств за два роки дещо змінився на користь малого бізнесу, який на 2017 рік складав 18.6% від валової доданої вартості (в тому числі, мікробізнес – 6.7%). Проте, наразі невідомо, чи можна це вважати за прояв тренду, оскільки подібні значення вже мали місце у 2014 р. Дані 2018 р. по цим показникам наразі відсутні, але відповідні відносні показники обсягів виробництва майже не змінилися від 2017 до 2018 р., тож, вірогідно, показники доданої вартості залишилися на тому ж рівні. В економіці України все ще домінують великі та середні підприємства (і перших, і других – більше за 40%), при чому частина з останніх насправді входить до більших бізнес-груп. Оскільки інституційні особливості, описані у попередній роботі, які дозволяють частині з великих та середніх підприємств уникати оподаткування не менш успішно, ніж малим, радикально не змінилися, відповідна частка податкових зловживань, пов'язаних з діяльністю великих та середніх підприємств залишається на тому ж рівні.

Натомість, відбулося значне підвищення офіційних зарплат, насамперед у приватному секторі – середня зарплата зросла на 71% у порівнянні з 2016 р. З одного боку, це пов'язане з детінізацією (як показано нижче), з іншого – із різкою зміною міграційної політики західних сусідів, яка співпала у часі із

---

<sup>1</sup> оскільки Державна Податкова служба затримала відповідь на запит народного депутата щодо необхідних даних, у даному варіанті роботи відповідні розділи наведено у версіях, оснований на доступних даних. Їх буде оновлено після отримання даних.

запровадженням безвізового режиму з країнами ЄС, що, своєю чергою, призвело до масової трудової міграції та дефіциту кадрів: ринок праці у більшості галузей став «ринком продавця». Щоправда, при цьому через різке підвищення мінімальної зарплати ймовірно збільшилася кількість неоформлених працівників, але цю тенденцію уряд намагається подолати масовими інспекціями та захмарними штрафами. Одночасно з цим, економіка відроджувалася 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.

У власне оподаткуванні відбулися незначні зміни – останньою великою реформою стало запровадження прозорого автоматичного відшкодування ПДВ навесні 2017 р. Надії на подальше удосконалення адміністрування ПДВ пов'язувалися з запровадженням системи СМКОР для превентивного блокування підозрілих податкових накладних за ризик-орієнтованою методологією, але вони виявилися невиправданими (див. розділ 2.2). Тим часом, слід очікувати поступової адаптації усіх сторін процесу ухиляння від ПДВ до шоку, спричиненого запровадженням СЕА ПДВ у 2015 р., хоча відновлення колишніх масштабів зловживань не відбулося.

Стрімке зростання зарплат та все ще чимале – споживчих цін (на 30% за два роки) не могли не примусити частину підприємців – платників єдиного податку (ЄП) 1 та 2 гр. частково приховувати свої доходи, оскільки ліміти оборотів за цими групами не збільшувалися, так само залишилася в силі непрацююча норма, що зобов'язує платників ЄП встановлювати касові апарати при перевищенні обороту в 1 млн. грн. за рік, яка спричиняла найбільшу тінізацію доходів у малому бізнесі. Обидві проблеми передбачувано посилилися, але головна причина цього – не зміна поведінки платників, а відсутність належної індексації верхніх порогів застосування ЄП (при тому, що сума податку та обов'язкового платежу ЄСВ швидко індексуються разом з мінімальною зарплатою).

Галузі постіндустріальної економіки, такі як ІТ, продовжують швидко зростати, і разом з тим збільшуються масштаби їх співпраці з фрілансерами – ФОП 3 гр. ЄП, в тому числі і у таких формах, які можна розглядати як приховані трудові відносини. Втім, «втрати бюджету» від уникнення оподаткування, які є умовними за означенням, в даному випадку мають розглядатися як суто примарні, оскільки чинники, детально описані у попередній статті залишаються у повній силі.

Випереджаюче, по відношенню до зростання внутрішнього виробництва, збільшення доходів населення (в тому числі – за рахунок перерахувань від заробітчан) разом з укріпленням реального (а подекуди – і номінального) обмінного курсу гривні призвело до значного, на 46% зростання імпорту. Це, відповідно, збільшило значення «контрабанди» (порушення митних правил та прямої контрабанди) як причини недоотримання бюджетних надходжень.

При цьому, як свідчить міжнародна статистика, порушення відбуваються в обидва боки: завищення митної вартості з подальшим продажем товарів із мінімальною маржею (або навіть збитком) дозволяє частині імпортерів

приховувати прибутки за кордоном, а іноді – і «допомагати» це робити іншим («торгівля збитками»); водночас заниження митної вартості або інші схеми по мінімізації податків при імпорті товарів дозволяють уникати більшої частини, або усіх, митних платежів з подальшим продажем товарів через різні канали: а) на «чорному ринку», зокрема інтернет магазини, великі ринки - через неофіційних торговців; б) через ФОП; в) через інші канали – із підробленими документами. Через ті ж канали реалізується товар зі «скруток», контрафакт, та неофіційно випущена продукція, головним чином у аграрному секторі. Остання навіть експортується у великих масштабах.

## **Доповнення, порівняно з попередньою аналітичною роботою**

Відповідно до отриманих коментарів, нових можливостей аналізу, та нових викликів, ми доповнили аналіз наступними удосконаленнями:

1. На додаток до розглянутих раніше схем, оцінено фіскальні наслідки тіньової оренди сільськогосподарської землі. Ця проблема посіла четверте місце серед усіх розглянутих.
2. Вдалося оцінити обсяги «зарплат у конвертах», які виплачуються (здебільшого – за допомогою «конвертаційних центрів» та «скруток») офіційно працевлаштованим найманим працівникам, що номінально отримують тільки мінімальну зарплату. Це не усі «тіньові зарплати», оскільки є ще повністю неофіційна зайнятість, але чимала їх частина.
3. Також вдалося, завдяки тій же методиці, уточнити оцінки масштабів використання ФОП замість трудових відносин
4. Зважаючи на підвищену актуальність теми митних зловживань, тему розглянуто детальніше, з окремими оцінками для найбільш важливих схем
5. Додано аналіз недоотримання ПДВ (VAT compliance gap) відповідно до методики, розробленій у іншій роботі.
6. Наведено попередній аналіз можливих надходжень земельного податку та оцінено обсяги недоотримання його надходжень через ухилення, неефективне адміністрування, а також поблажливу політику місцевих органів влади, які встановлюють занижені ставки та надають численні індивідуальні пільги суб'єктам господарювання

При цьому, однак, все ще 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
- роздрібного продажу без реєстрації фіскального чеку у відповідній базі ДПС
- обсяги транскордонних електронних продажів у масштабах, що перевищують дозволені законом.

## 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»<sup>2</sup> - тобто економічної діяльності, з якої не сплачуються податки. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (МЕРТ) оцінює її розмір у 30% 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 населення<sup>3</sup>. 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. Але 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.

Водночас 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.

У даній роботі аналізуються найбільш актуальні для України інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування (надалі, разом – уникнення податків), оцінюється їхній розмір, наявні обмеження для

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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](https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_6430.html)>

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. 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 тінового 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**

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

### 2.1. Уникнення від оподаткування за допомогою офшорних схем

Суть схеми: у цьому дослідженні під «уникненням від оподаткування за допомогою офшорних схем» розуміється застосування з боку платників податків інструментарію<sup>4</sup> (використання всіх дозволених законом засобів уникнення від сплати податків, 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 прогалин 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 відповідного оподаткування податком на прибуток підприємств до країн з нижчими або нульовими податковими ставками для зменшення податкового тягаря<sup>5</sup>.

Прогноз (розрахунок): переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій має обсяги у діапазоні **120-200 млрд** грн на рік, що має наслідком недонадходження податків до бюджету у розмірі від **22 до 36 млрд** грн

Як відомо, національна економіка є відкритою та малою за розміром (за оцінками Світового Банку, питома вага ВВП України у структурі світового ВВП на 2018 р. дорівнює 0,15%, а питома вага експорту у структурі ВВП за 2018 рік дорівнює 45,2%). Тобто, можливості переміщення прибутків за межі України є широкими, але, з урахування високої вартості обслуговування зазначених схем уникнення від оподаткування (від 30-50 тис. дол. США на рік фіксованих витрат), вони є доступними насамперед великим українським компаніям та заможним українцям, для яких використання «офшорних конструкцій» продовжує залишатися популярним інструментом (майже «національним видом спорту») та який вирішує одразу декілька завдань, а саме:

- уникнення оподаткування всередині країни;
- зниження ризиків рейдерства й спрощення судового захисту майнових інтересів (втеча капіталів внаслідок низького рівня захисту інвестицій та заощаджень);
- виведення за кордон фінансових результатів політичної корупції.

За даними Державної фіскальної служби України, у 2017 році переважна більшість великих експортерів здійснювали операції через посередників, що розташовані саме у низькоподаткових юрисдикціях (Нідерланди, Кіпр, Швейцарія, Люксембург) - частка експортних непрямих контрактів складає понад **76 відсотків** (для порівняння, у 2012-2013 рр. аналогічний показник не перевищував 40 відсотків).

---

<sup>4</sup> tax planning, avoidance, evasion та aggressive tax planning, profit shifting

<sup>5</sup> уникнення оподаткування є не єдиною метою переміщення прибутків до офшорних юрисдикцій: принаймні не меншу роль відіграють суто правові мотиви (виведення своєї власності з-під юрисдикції українських судів, які вважаються ненадійними з огляду на залежність та корумпованість), а також страхування від валютних ризиків і ненадійної банківської системи

Високою залишається вага податкових гаваней (офшорних юрисдикцій) у round tripping - інвестуванні (направлення резидентами за кордон коштів, які потім вертаються в країну у вигляді прямих іноземних інвестицій). Так, у 2017 році надходження ПІІ, в яких кінцевим контролюючим інвестором є резидент, становили 270 млн дол. США та забезпечили **10,4%** всіх ПІІ в Україну (дані НБУ<sup>6</sup>). Найбільші обсяги round tripping - операцій здійснювались через Кіпр, Нідерланди, Швейцарію та Австрію.

**Вставка 1:** «За результатами п'яти звітних періодів, платниками податків подано 12,2 тис. звітів про здійснені КО (контрольовані операції).

Зокрема, 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.»

«Основними країнами, з резидентами яких здійснювались найбільші за обсягами контрольовані операції (крім банківських операцій) у 2017 році були Швейцарія – 36%, Кіпр – 8%, РФ – 6%».

«Відповідно розроблених та запроваджених процедур податкового контролю, за результатами аналізу поданих платниками звітів про КО документації з ТЦ було розпочато 75 перевірок з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки», з яких 53 вже завершено.

За результатами цих перевірок донараховано податку на прибуток підприємств в сумі 632 млн. грн., зменшено від'ємне значення об'єкту оподаткування податком на прибуток на 5,3 млрд. грн., донараховано ПДВ - 13,7 млн. грн., нараховано пені – 69 млн. грн.»

(Результати роботи ДФС в напрямку контролю за трансфертним ціноутворенням<sup>7</sup> за 2013-2017 рр.)

Інституційно слабким залишається контроль за трансфертним ціноутворенням. Володіючи колосальним потенціалом з протидії переміщенню прибутків до офшорних юрисдикцій, механізм з контролю трансфертного ціноутворення понад 5 років підтримується в первісно-зародковому стані (охоплення компаній, що здійснюють ризикові операції, перевірки не перевищує **одного відсотка**) та генерує «імітаційні» результати роботи (за період 2013-2017 рр. лише 6 млрд грн або **0,00058%** стали предметом переслідування при загальних обсягах КО, які склали **10 377 млрд грн**).

Україна досить повільно приєднується до впровадження нових світових стандартів податкової прозорості та обміну фінансовою інформацією – у її активі лише формальне приєднання до Плану з розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку (так званий antiBEPS), договорів FATCA (Угода для поліпшення виконання податкових правил та застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» між Україною та США) та MLI, що не має жодних практичних наслідків. Більш того, всередині країни досі відсутній комплексний підхід до розв'язання проблеми офшорів, а бізнесу не надано чіткої картини майбутніх

<sup>6</sup> [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=73849831&cat\\_id=55838](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=73849831&cat_id=55838)

<sup>7</sup> <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti/>



змін. Присутня роз'єднана та несинхронна робота відповідних державних органів. Так, 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 законопроекти про міжнародну співпрацю України в галузі оподаткування, а саме:

- щодо удосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням (правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній)
- запровадження правил стосовно контрольованих іноземних компаній, протидії агресивному податковому плануванню (обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами та оподаткування постійного представництва);
- заходи щодо запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування та процедуру врегулювання спорів з питань застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування;
- імплементація міжнародних стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією -

жодного законопроекту з зазначених питань у Верховну Раду VIII скликання внесено так й не було.

Поширення «офшорних конструкцій» також пов'язане із слабкістю державних інституцій у суміжній сфері – боротьбі з відмиванням брудних коштів.

**Вставка 2:** Ключові висновки щодо ефективності заходів України з протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму:

«Корупція є основною загрозою відмивання коштів (ВК) в Україні...Проте робота правоохоронних органів цілеспрямована на пошук фактів відмивання коштів, пов'язаних з корупцією, лише на початковому етапі»;

«Підрозділ фінансової розвідки (ПФР) опинився у критичному стані, оскільки його ІТ-система застаріла, а чисельність персоналу не є достатньою, щоб впоратися з постійно зростаючим навантаженням»;

«Незважаючи на те, що Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (ЄДР) фіксує всю основну інформацію та робить її доступною для громадськості в Інтернеті, орган, що відповідальний за його ведення не забезпечує того, що базова інформація чи інформація про бенефіціарну власність, надана юридичними особами, є достовірною або актуальною».

(Звіт<sup>8</sup> за результатами п'ятого раунду взаємної оцінки України, MONEYVAL, грудень 2017 року)

Аналіз обсягів експорту до юрисдикцій, які віднесено до переліку офшорів відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1045 (список 1, «класичні» офшори) та від 4 липня 2017 року № 480 (список 2, «гібридні» юрисдикції), зроблено на підставі митної статистики Державної

<sup>8</sup> [http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site\\_docs/2018/20180305/ZVIT\\_UKR.pdf](http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2018/20180305/ZVIT_UKR.pdf)

фіскальної служби України за період 2015-2018 років (див. Додаток 1 та Таблицю 1).

До списку 1 потрапили 79 держав (територій) за наступними критеріями:

- базова ставка податку на прибуток підприємств на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні (*менше 13%*);
- з якими Україна не уклала міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;
- компетентні органи зазначених юрисдикцій не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити українських контролюючих органів.

До списку 2 потрапили 26 держав (територій), законодавством яких передбачено існування окремих видів компаній (організаційно-правових форм), що не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації та/або які не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Таблиця 1

### Обсяги експорту до юрисдикцій, які віднесено до переліку офшорів

(млрд дол)

	2014	2015	2016	2017	2018
1. Потенційна база з переміщення прибутків за межі України*	229,1	67,92	88,75	56,08	- звітність на 1 жовтня 2019 року
2. Експорт до «класичних» офшорів	<b>4,32</b>	<b>2,72</b>	<b>2,72</b>	<b>3,18</b>	<b>3,59</b>
Питома вага (2/1)	1,9%	4%	3,1%	5,7%	-
Динаміка (рік до року)	-	-37%	0%	+16,9%	+12,9%
3. Експорт до «гібридних» юрисдикцій	<b>17,42</b>	<b>13,61</b>	<b>13,05</b>	<b>17,01</b>	<b>19,02</b>
Питома вага (3/1)	7,6%	20%	14,7%	30,3%	-
Динаміка (рік до року)	-	-21,9%	-4,1%	+30,3%	+11,8%
4. Загалом (2+3)	<b>21,74</b>	<b>16,33</b>	<b>15,77</b>	<b>20,19</b>	<b>22,61</b>
5. Експорт загалом	65,42	47,87	46,23	53,97	58,97
Експорт товарів**	53,9	38,13	36,36	43,26	47,33
Експорт послуг**	11,52	9,74	9,87	10,71	11,64
Динаміка (рік до року)	-	-26,8%	-3,4%	+16,7%	+9,3%

\*обсяги задекларованих платниками податків контрольованих операцій (див. Вставка 1) за офіційним курсом НБУ (гривня до дол США): на 01.01.2015 – 15,76; на 01.01.2016 – 24,0007; на 01.01.2017 – 27,19 та на 01.01.2018 – 27,89

\*\*дані Держстату

Економічна стагнація 2014-2015 років змінила на протилежну тенденцію експорту до офшорів – два роки обсяги експорту знаходились на мінімальному рівні (2,72 млрд дол), але з 2017 року торгівля з “офшорами” почала знову набирати обертів – за 2017 та 2018 роки обсяг експорту в країни, що фігурують у переліку «класичних» офшорів, сумарно виріс відповідно майже на 17% (+0,46 млрд дол) та на 13% (+0,41 млрд дол). Водночас, експорт до «гібридних» юрисдикцій не тільки відновив обсяг докризового 2014 року, а й перевершив його (+1,6 млрд дол). Хоча вказане зростання відображає не лише посилення процесів переміщення прибутків та уникнення від оподаткування, а й є наслідком глобального тренду на перебудову товарних потоків з країни-агресора (РФ) до країн ЄС.

Попередня аналітична робота, що охоплювала дані за період 2012-2015 рр., констатувала збільшення обсягів втечи прибутків за кордон з 9,76 до 14,4 млрд дол. на рік (приблизні обсяги ризикових операцій у розмірі 260-320 млрд грн. на рік). З урахуванням падіння (у більш ніж 2,5 раза) потенційної бази переміщення прибутків за межі України та відновлення у 2017 році динаміки зростання торгівлі з “офшорами”, прогнозні обсяги інструменту «уникнення від оподаткування за допомогою офшорних схем» у 2017-2018 роках імовірно знаходяться у діапазоні **120-200 млрд грн**, що має наслідком потенційні втрати податку на прибуток у розмірі **від 22 до 36 млрд грн**. тільки за рахунок трансфертного ціноутворення.

За даними дослідження<sup>9</sup>, проведеного за запитом Європарламенту та оприлюдненого 24 вересня 2018 року, у період 2015-2017 рр. одна з найбільш поширених експортних позицій українського походження - залізна руда - масово потрапляла під схеми встановлення трансфертної ціни (експорт за ціною нижчою за ринкову): «експорт залізної руди з України був як мінімум на 20 відсотків недооцінений». При цьому, під схеми «потрапляють не лише залізна руда, а й сталь та продукти сільського господарства». Екстраполяція даних гірничої промисловості на загальний національний експорт дозволяє дійти висновку, що переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій коштує Україні приблизно **3 млрд євро** на рік, недонадходження податків до бюджету України щороку сягає **750 млн євро** (біля **21,7 млрд** гривень), що цілком корелюється з отриманими даними та прогнозом.

За розрахунками YouControl<sup>10</sup> до «податкових гаваней» частіше всього збували зернові культури, чорні метали та різноманітні жири й олії. Лише на ці три категорії припало 57% «офшорного» експорту.

#### Рекомендації:

- здійснити імплементацію у національне законодавство інструментарію з захисту національної податкової бази від транскордонних схем уникнення від сплати податків, а саме:

- ✓ модернізація механізму контролю трансфертного ціноутворення (правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній);

<sup>9</sup> <https://p.dw.com/p/35MaU>

<sup>10</sup> <https://youcontrol.com.ua/news/hostynni-havani-ukrayinsky-eksport-do-ofshoriv-vyris-na-20-a-import-na-40/>

- ✓ встановлення загальних правил протидії ухиленню від сплати податків (General Anti-Avoidance Rules), які перешкоджатимуть неприйнятним схемам уникнення від оподаткування пов'язаних з отриманням неправомірних податкових переваг, із врахуванням національних особливостей та мінімізацією дискреційних можливостей;
  - ✓ впровадження правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (controlled foreign company rules), яке спрямоване на те, щоб стягувати податок з нерозподіленого прибутку іноземних компаній, що контролюються резидентами України;
  - ✓ збільшити термін позовної давності з 3 до 5-10 років (як у більшості країн ЄС);
- активізувати міжнародне співробітництво з питань захисту національної податкової бази від транснаціональних (міжнародних) 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 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 (DTA), що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування (насамперед Кіпр, Нідерланди, Панама etc);
  - ✓ приєднання України до процедур автоматичного обміну фінансової та податкової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard (CRS) OECD;
  - ✓ провести практичну реалізацію міжнародних зобов'язань України щодо Угоди від 7 лютого 2017 року між Україною та США для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" та Програми розширеного співробітництва в рамках ініціативи Організації економічного співробітництва і розвитку (План OECD/G20 BEPS), до якого Україна приєдналась 1 січня 2017 року (мінімальний стандарт);
- посилити кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків з одночасним підняттям порогу шкоди з податкових злочинів, запровадження кримінальної відповідальності за:
- (1) приховування доходів в офшорних юрисдикціях;
  - (2) розкрадання (незаконне відшкодування) податку на додану вартість (за аналогом Німеччини – розділ VII § 26b та § 26c Закону UstG штраф у розмірі до 50 тис євро або позбавлення волі терміном до п'яти років);
- Уряду та Національному банку негайно розробити та внести до новообраного парламенту законопроекти про міжнародну співпрацю України в галузі

оподаткування, що передбачено Указом Президента України № 180/2016 та Законом № 2473;

- в рамках комплексної реформи контролюючих органів значно посилити та зміцнити потенціал та штатну чисельність окремого підрозділу податкової служби з контролю ТЦУ, передбачити появу аналогічного аналітичного відділу у лавах нової митної служби України;

- передбачити у ДБ-2020 кошти на масштабну модернізацію ІТ-системи Державної служби фінансового моніторингу, одночасно розглянувши можливість збільшення чисельності аналітиків «фінансової розвідки».

## 2.2. Ухилення/уникнення від сплати ПДВ

Вимоги податкового законодавства та діючи процедури адміністрування з податку на додану вартість наразі є найбільш обтяжливими для українських платників податків. Так, за даними рейтингу Doing Business – 2019 від загального часу, витраченого на сплату податків, 60 відсотків припадає саме на дотримання вимог законодавства щодо сплати ПДВ:

Таблиця 2  
(в годинах на рік)

Рейтинг DB	Загальний час	Час на сплату ПДВ	Частка Податку
1	2	3	4
2019	327,5	199	60%
2016	350	150	42%
2011	657	181	27%
2009	848	246	29%

• стовпець 2 - загальний час, що витрачений на підготовку, подання звітності та сплату (або утримання) податку на прибуток, податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення

• стовпець 4 - частка ПДВ від загального часу, що витрачається на сплату податків

Такий стан обумовлений існуванням досить складної системи електронного адміністрування податку (СЕА ПДВ), непрозорими правилами реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та недосконалим механізмом блокування податкових накладних (так званий СМКОР), що генерують додаткові й значні витрати часу й коштів платників податків на ведення податкового обліку й сплату податку. Фактично, тягар адміністрування, включаючи боротьбу з ухильниками й недобросовісними схемами, держава переклала на плечі платника податків та його коштом.

**Побудована в Україні система адміністрування ПДВ є однією з найбільш обтяжливих для платників податків у світі.** Тому, з огляду на важкий адміністративний тягар та історичну високу корупціогенність податку, 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» значно скорочено, але це не скасовує

необхідності модернізації системи адміністрування податку у бік збільшення її дружності та комфортності для платників податків.

**Вставка 3:** Дані Державної фіскальної служби України

Відпрацьовано більше 5,9 тис. ймовірних вигодонабувачів на загальну суму ПДВ більше **12,2 млрд** гривень. За результатами вжитих заходів донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення та бюджетне відшкодування з ПДВ на **9,7 млрд** грн, встановлено нереальність операцій з продажу на **3,3 млрд** гривень.

За матеріалами оперативних підрозділів виявлено ознаки злочинів та розпочато 153 кримінальні провадження за виявленими фактами незаконно заявлених до відшкодування **2,3 млрд** грн та незаконно відшкодованих з бюджету **303,5 млн** грн ПДВ.

*(сторинка 37 та 49 Звіту Державної фіскальної служби України за 2017 рік)*

У межах комплексного контролю податкових ризиків з податку на додану вартість «охоплено 2,9 тис. вигодонабувачів та **5,5 млрд** грн. ПДВ, донараховано грошових зобов'язань, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування та бюджетне відшкодування ПДВ на **3,3 млрд** грн, встановлено нереальність операцій з продажу на **1,4 млрд** гривень»

За матеріалами оперативних підрозділів у 2018 році виявлено ознаки злочинів та розпочато 178 кримінальних проваджень за виявленими фактами незаконно заявленого до відшкодування ПДВ на **1,3 млрд** грн та незаконно відшкодованих з бюджету **345,8 млн** грн ПДВ.

*(сторинка 36 та 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік)*

#### **(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. У той же час, Кримінальний кодекс України (стаття 205) визначає 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».

Схема незаконного відшкодування ПДВ коли товари багаторазово перепродаються і 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.

**Вставка 4:** За результатами відпрацювання 1,1 тис. вигодотворюючих суб'єктів внесено до АІС «Суб'єкт фіктивного підприємництва» 128 фіктивних суб'єктів, 924 суб'єктів внесено до переліку ризикових платників податків. Розпочато 78 досудових розслідувань за статтею 205 КК України.

*(сторинка 51 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік)*

Розрахунок: див. розділ щодо «конвертаційних центрів»

## **(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 всередині країни 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». Схема (так званих «скруток» або схемного ПДВ) є дуже важкою для виявлення контролюючими органами, не ідентифікується на стадії декларування, потребує проведення інвентаризації товарних залишків та звірки товарних опцій

Вставка 5: За даними Державної фіскальної служби України:

Виявлено «підміну» імпортованого товару (реалізується за готівку) на товар невідомого походження по 166 «ризикових» імпортерів на суму **2,6 млрд грн**; проведено 295 документальних позапланових перевірок; донраховано **4,6 млрд грн** та зменшено від'ємне значення ПДВ на суму 481,4 млн грн; по 611 суб'єктах господарювання встановлено нереальність здійснення господарських операцій на суму 3 168,9 млн. грн.; упереджено нерозповсюдження схемного кредиту на реальний сектор економіки на суму 143,8 млн. гривень

*(сторинка 38 Звіту Державної фіскальної служби України за 2017 рік)*

Для упередження формування схемного кредиту за рахунок «підміни» імпортованого товару на товар невідомого походження було проведено 289 перевірок, донраховано **3,3 млрд. грн** та на 0,6 млрд грн зменшено відшкодування ПДВ

*(сторинка 36-37 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік)*

Прогноз (розрахунок): втрати бюджету близько **7-9 млрд грн** на рік

З моменту запровадження СМКОР (друга версія системи моніторингу почала роботу з 22.03.2018 року) ринок схемного ПДВ був звужений (у 2016 році обсяги маніпуляцій з податковими накладними сягали понад 1 млрд грн на місяць або 12 млрд на рік, а у 2013 та 2014 роках такі втрати оцінюються у 55-70 млрд грн на рік), а втрати бюджету скоротились. Але вважати, що питання формування схемного податкового кредиту остаточно вирішене є надто оптимістичним бо автоматична система моніторингу вкрай недосконала, особливо в умовах присутності людського фактора, і вимагає, як мінімум, повторного серйозного та глибокого доопрацювання.

Для прикладу, перевірка результатів роботи СМКОР за період 01.04 - 31.09.2018 виявила, що майже 200 тис податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК) або 86,6% від загальної кількості заблокованих ПН/РК заблоковано безпідставно і це визнали комісії контролюючого органу, що

приймають рішення про реєстрацію ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації<sup>11</sup>.

Якщо ефективність системи моніторингу є близькою до коефіцієнта 0,14, а результати діяльності контролюючих органів знаходяться на горизонті упередження у 2-3 млрд грн (див. вставки 3 та 5), то потенційні втрати збору податку в останні роки будуть залишатися на рівні від **7 до 9 млрд** грн на рік

#### Рекомендації:

- поточних можливостей контролюючих органів (податкової та митної служб), що включають до себе як вимоги системи моніторингу, так й формування «критичних» списків платників податків<sup>12</sup>, достатньо щоб майже повністю припинити карусельні схеми відшкодування та мінімізації податку на додану вартість. Але, цього не буде досягнуто поки контролюючі органи залишаються неререформованими, тобто ураженими недугою корупції. Потрібна комплексна реформа контролюючих органів;

- 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 (відмивання) 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», у більшості випадків великі компанії, ПН/РК яких за розрахунками контролюючого органу не підлягають блокуванню у будь-якому випадку (так звана позитивна податкова історія платника податку), хоча саме цей прошарок платників більш схильний до уникнення від оподаткування.

#### **(в) VAT compliance gap**

Непрямим методом оцінки недонадходжень до бюджету внаслідок застосування схеми ухилення від ПДВ, порушення митних правил, та неправомірного відшкодування ПДВ, є різниця між надходженнями, які мали б надійти до бюджету (оціненими за допомогою макроекономічної статистики) та реальними, з урахуванням наданих законом пільг – так званий VAT compliance gap (ПДВ-розрив). Методологія його розрахунку концептуально дуже проста, і

<sup>11</sup> [https://biz.censor.net.ua/columns/3103972/chto\\_proishodit\\_s\\_sistemoyi\\_blokirovki\\_nalogovyh\\_nakladnyh](https://biz.censor.net.ua/columns/3103972/chto_proishodit_s_sistemoyi_blokirovki_nalogovyh_nakladnyh)

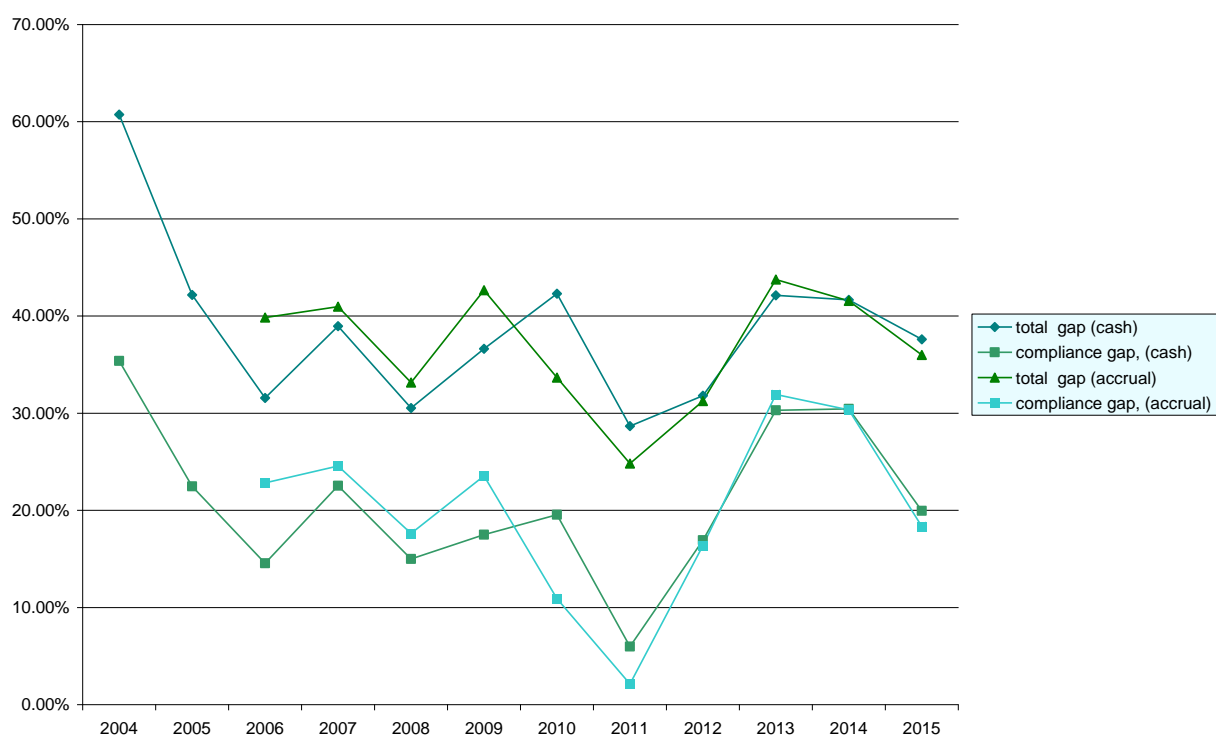
<sup>12</sup> розпорядження ДФС від 13.09.2018 № 95-р «Про затвердження Порядку відбору ризикових суб'єктів господарювання»



зводиться до розрахунку ВВП методом споживання (або витрат) з урахуванням пільг, але на практиці є багато нюансів, які можуть суттєво впливати на результат.

Попередній розрахунок, виконаний в рамках іншої роботи<sup>13</sup>, наведено нижче (буде уточнено та доповнено з урахуванням новітніх та точніших даних). З нього випливає, що сукупні нетто-втрати надходжень ПДВ у 2015 р. склали 53.3 млрд. грн.

Хоча ПДВ-розрив не дає змоги оцінити внесок кожної з компонентів, з яких він складається, його перевага – у відносній точності вимірювання. Тож, дані по ПДВ-розриву можуть виступати верхнім критерієм реалістичності оцінок інших схем, які включають ухилення від ПДВ.



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

Суть схеми: слід зазначити, що з 2011 року поняття «контрабанди» (переміщення через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю) в Україні, на хвилі декриміналізації, було значно звужене. Наразі під термін «контрабанди» підпадають лише операції з наступними товарами:

<sup>13</sup> "Best practices in reducing tax gaps in V4 countries – mutual learning and lessons for Ukraine" – Peer country paper on Ukraine, CASE Research Foundation, Warsaw, 2017 (unpublished)

- культурні цінності; отруйні, сильнодіючі та вибухові речовини; радіоактивні матеріали; зброя та її частини або боєприпаси; спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації (ст. 201 КК України);
- наркотичні засоби, психотропні речовини, їх аналоги чи прекурсори або фальсифіковані лікарські засоби (ст. 305 КК України).

Але, 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 розділити на наступні **найбільш поширені 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 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 України<sup>14</sup>).

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 ваги товару (*умовно схема «заниження ваги»*). 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

---

<sup>14</sup> 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 (див. вставка 5) передбачає маскування 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.

**Вставка 6:** Не підлягають обкладенню:

- податком на додану вартість - товари, які пересилаються поштовими (експрес) відправленнями для власного використання фізичними особами вартістю менш **100 євро** (норма діє з 01.07.2019 року, до цього часу діяла гранична сума у 150 євро)

(пп. 196.1.17 ст. 197 Податкового кодексу України)

- митними платежами – товари (крім підакцизних), що ввозяться не частіше одного разу протягом однієї доби в ручній поклажі та в супроводжуваному багажі вартістю до **1000 євро** (повітряне сполучення) або **500 євро** та вагою **до 50 кг** (інші види сполучення, зокрема автомобілем чи автобусом).

(стаття 374 Митного кодексу України)

### 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. Прикладом схеми слугує масштабне ввезення протягом 2012-2014 років нафтопродуктів в Україну офшорними компаніями, пов'язаними з групою «Східно-Європейська паливно-енергетична компанія» (рос. ВЕТЭК), які завезли на територію України в режимах «транзит», «реекспорт» та «митний склад» понад 5 млн тонн нафтопродуктів на суму 36 млрд гривень<sup>15</sup>. Надалі продукція, завезена без сплати податків і зборів, зберігалася на нафтобазах в Кропивницькій, Рівненській, Черкаській, Одеській, Київській, Харківській і Хмельницькій областях, а згодом її поширювали в мережах українських АЗС. Далі, щоб приховати це, здійснювалось фіктивне вивезення нафтопродуктів у третю країну шляхом підробки митних декларацій. Щоправда, схема

<sup>15</sup> [https://lb.ua/economics/2014/05/20/267098\\_avakov\\_rasskazal\\_rabotala.html](https://lb.ua/economics/2014/05/20/267098_avakov_rasskazal_rabotala.html)

перерваного транзиту стає здебільш маргінальною, бо не може бути системною за умови нормальної діяльності митних органів (стосується одиничних випадків).

**Розрахунок:** нижченаведені дані дозволяють оцінити щорічні обсяги потенційної контрабанди (та порушення митних правил) у діапазоні **175-260 млрд** грн, з відповідним втратами бюджету у сумі від **50 до 80 млрд** грн (таблиця 3-5)

Розрахунок **Import gap України** (за своєю суттю є сумою розбіжностей в статистичних даних країн-експортерів щодо імпорту в Україну) базується на порівнянні даних Світового Банку<sup>16</sup> щодо експорту до України з 50 юрисдикцій, на які загалом припадає понад 95 відсотків офіційного українського імпорту, та митної статистики Державної фіскальної служби України щодо імпорту<sup>17</sup> за період 2014-2017 років (див. Додаток 2). Дані import gap, в основному, охоплюють схеми 1 та 4.

Слід зазначити, що від'ємні розбіжності в даних щодо імпорту в Україну (випадок коли обсяг експорту з юрисдикції є нижчим обсягу офіційного імпорту в Україну) прирівнювались до нуля (як такий що методологічно не впливає на мету розрахунку та, у більшості випадків, є коригуванням у бік збільшення митної вартості імпортованих товарів з боку контролюючих органів):

Таблиця 3

### Розрахунок import gap України

(млн дол)

Юрисдикція	2014	2015	2016	2017	2014-2017
Юрисдикції, що мають значний вплив на потенційну контрабанду (6 країн)					
РФ	1 450,3	1 168,9	0	0	2 619,2
Швейцарія	9,7	122,9	276,4	1 200	1 609
Німеччина	129,4	0	105,8	515,8	751
Вел. Британія	23	0	126,8	116,4	266,2
Угорщина	197,1	45	0	0	242,1
Франція	12,3	6,8	96,9	116,1	232,1
Загалом	1 821,8	1 343,6	605,9	1 948,3	5 719,6
Юрисдикції, що мають вплив на потенційну контрабанду (21 країна)					
Латвія	5,6	23	19,5	27,5	75,6
Італія	1,5	3,1	37	13,2	54,8
Ізраїль	10,1	8,9	7,6	10	36,6
Туреччина	0	11,8	13,5	9,5	34,8
Чехія	0,9	1,4	2,3	24,3	28,9
Єгипет	7,1	5,2	5,1	9,4	26,8
США	9,8	3,8	12,2	0	25,8
Казахстан	8,8	0	8,5	7,6	24,9
Таїланд	6,8	4,9	4,6	6,3	22,6
Бельгія	5,6	6,8	3,1	0	15,5
Грузія	3,3	3,4	4,7	3,2	14,6
Іспанія	4,8	1,8	3	0,6	10,2
Азербайджан	2,8	3,3	2,1	1,3	9,5

<sup>16</sup> The World Integrated Trade Solution (WITS)

<sup>17</sup> <http://sfs.gov.ua/ms/>

Нідерланди	2,4	2,8	2,9	0	8,1
Швеція	1,5	1,4	1,9	0	4,8
Болгарія	4,2	0	0,2	0	4,4
Литва	0,2	1,6	1,6	0	3,4
Фінляндія	0,9	0	1	1	2,9
Данія	1,1	0,3	0,6	0	2
Греція	0	0,4	0,7	0,2	1,3
Сербія	0,8	0	0	0	0,8
Загалом	78,2	83,9	132,1	114,1	408,3
Юрисдикції, що мають значний прихований вплив* на потенційну контрабанду (5 країн)					
Польща	14,8	13,6	0	0	28,4
Китай	0	0	8,1	4,2	12,3
Румунія	0	0	1,7	0	1,7
Молдова	0,4	0,3	0,1	0	0,8
Білорусь	0	0	0	0	0
Загалом	15,2	13,9	9,9	4,2	43,2
Юрисдикції, що не мають впливу на потенційну контрабанду (18 країн): Канада, Республіка Корея, Словаччина, Малайзія, Еквадор, В'єтнам, Індонезія, Бразилія, Індія, Ірландія, Австрія, Південна Африка, Гана, Норвегія, Узбекистан, Словенія, Саудівська Аравія, Японія					
(млрд дол)	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2014-2017</b>
import gap	1, 92	1, 44	0,75	2,07 (див. вставка 7)	6,18

\*під терміном «значний прихований вплив» слід розуміти проникнення контрабанди, що не відображається у митній статистиці обох країн, тобто 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 (Польща, Білорусь, Молдова, Румунія) та країнами – найбільшими торговельними партнерами України, що мають значні обсяги контрафактної продукції (Китай). Тобто, оцінка обсягів контрабандних потоків з зазначених країн є досить заниженими

**Вставка 7:** 20 червня 2018 року у ході презентації плану дій Уряду щодо боротьби з контрабандою «Україна без контрабанди» Прем'єр-міністр України Володимир Гройсман заявив<sup>18</sup>, що рівень тіньових операцій на кордоні у 2017 році склав **70 млрд** гривень (біля 2,7 млрд дол)

За даними Global Financial Integrity заниження вартості імпорту складало у період 2004-2013 рр. в середньому **11,6 млрд дол** на рік. З урахуванням динаміки імпорту, обсяги вихідних тіньових потоків (illicit outflows або неформальний відтік валюти) на українському кордоні на адресу 36 країн з розвиненою економікою (за класифікацією МВФ) у 2015 році сягали близько **2,4 млрд дол**<sup>19</sup> та які забезпечували **40,97 відсотків** офіційного імпорту до України (за даними ДФС України).

Припускаємо, що зазначені обсяги неформального відтоку валюти, у більшості випадків, охоплюють схеми 2 та 3 (чорна контрабанда, як й зникнення товару у процесі тарнзиту, супроводжуються неформальними розрахунками з імпортерами - постачальниками), та мають регресію з офіційним імпортом в Україну (дані Держстату), і отримаємо наступну картину:

<sup>18</sup> <https://www.kmu.gov.ua/en/news/glava-uryadu-ukrayina-bez-kontrabandi-realna-u-nas-ye-politichna-volya-navesti-lad-na-kordoni>

<sup>19</sup> <https://gfinintegrity.org/report/2019-iff-update/>

Таблиця 4

(млрд дол)

	2014	2015	2016	2017
Імпорт товарів	54, 43	37,52	39,25	49,61
Імпорт послуг	6,37	5,52	5,3	5,36
Загалом імпорт	60,8	43,04	44,55	54,97
Неформальний відтік валюти	8,23	5,86*	6,07	7,48

\*прогноз неформального відтоку валюти  $(2,4/40,97)*100$ 

Таким чином, зважаючи на приблизність розрахунків, можемо оцінити масштаби потенційної контрабанди у 6,8-10,15 млрд дол на рік або 182-271 млрд грн, з відповідними втратами бюджету у сумі від 55 до 81 млрд гривень<sup>20</sup> на рік (з урахуванням того, що імпорт комерційного призначення супроводжуватиметься обкладенням податком на додану вартість за ставкою 20 або 7 відсотків, 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):

Таблиця 5

**Потенційна контрабанда**

(млрд дол)

	2014	2015	2016	2017	2014-2017
import gap	1, 92	1, 44	0,75	2,07	6,18
неформальний відтік валюти	8,23	5,86	6,07	7,48	27,64
<b>Потенційна контрабанда (ПК)</b>	<b>10,15</b>	<b>7,3</b>	<b>6,82</b>	<b>9,55</b>	<b>33,82</b>
ВВП України*	130,57	90,49	93,31	112,13	-
<b>Частка ПК у ВВП</b>	<b>7,8%</b>	<b>8,1%</b>	<b>7,3%</b>	<b>8,5%</b>	-

\* за даними МВФ (IMF DataMapper)

З урахуванням динаміки курсу валют у 2018 році, індексу інфляції, динаміки зростання офіційного імпорту для розрахунку обсягів потенційної контрабанди використовуємо коефіцієнт 1.15. Відповідно обсяги потенційної контрабанди у

<sup>20</sup> загальне навантаження митних платежів на потенційну контрабанду сягає 29-32%

2018 році можливо оцінити у межах **від 209 до 311 млрд грн на рік**, із відповідними **втратами бюджету у сумі від 63 до 93 млрд гривень**<sup>21</sup> на рік.

У той же час, існують альтернативні розрахунки обсягів контрабанди, що цілком корелюються з отриманими даними:

- згідно з дослідженням Süddeutsche Zeitung<sup>22</sup> українська скарбниця втрачає **до 4,8 млрд дол** на рік внаслідок махінацій на митницях. Ввезені в країну товари в процесі митної реєстрації змінюють маркування (зміна коду товарів згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності), що передбачає сплату значно нижчих розмірів митних платежів;

- за розрахунками Ukraine Economic Outlook<sup>23</sup> обсяги контрабандних поставок в Україну за період 2013-2017 років в середньому складали **10,6 млрд дол на рік**, а втрати бюджету через їх існування склали відповідно по роках: 2014 рік – 3,1 млрд дол; 2015 рік – 2,4 млрд; 2016 рік – 2,7 млрд; 2017 рік – 3,1 млрд дол.

#### Рекомендації:

- забезпечити проведення комплексної реформи контролюючих органів, перенабір співробітників на відкритих конкурсах, забезпечення їм гідної заробітної плати, персональна відповідальність тощо (викривлена конфіскаційна ідеологія роботи з платником податків не повинна бути успадкована новоствореною митною службою);

- посилення інформаційної та аналітичної складових митниці шляхом:

- ✓ налагодження 100-відсоткового обміну митною інформацією з країнами – торговельними партнерами України;
- ✓ запровадження обміну митною інформацією на момент митного оформлення товарів та використання її для розширення можливостей системи аналізу ризиків: аналіз операції на предмет їх ризикованості ще до прибуття товарів в Україну, обґрунтоване визначення форм митного контролю;
- ✓ запровадження ідентифікації отримувачів міжнародних посилок за ідентифікаційним кодом, накопичення та аналіз цієї інформації з метою обмеження зловживань передбаченим законодавством правом безмитного переміщення товарів, посилити критерії (умови) для отримання статусу експрес-перевізника та поштового оператора, надати експрес-перевізникам та поштовим операторам статусу податкових агентів, застосувати певні обмеження по вартості або кількості міжнародних посилок без сплати податків;

- приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ЄАВТ, використання загальноєвропейської електронної транзитної системи (NCTS) та інших сучасних технологій контролю за переміщенням товарів;

- протягом декількох років провести трансформацію окремих елементів митного контролю та процедур адміністрування на кордоні у комплексну національну модель контролю переміщення товарів через кордон на зразок системи єдиного вікна ЄС (One Stop Shop);

---

<sup>21</sup> загальне навантаження митних платежів на потенційну контрабанду сягає 29-32%

<sup>22</sup> <https://www.sueddeutsche.de/politik/exklusiv-korruption-ruiniert-die-ukraine-1.4081856>

<sup>23</sup> <http://ua-outlook.com.ua/ru/2019/07/06/smuggling-schemes/>

- посилення технічного забезпечення митних органів (прилади спостереження, поступове обладнання сканерами всіх пунктів пропуску на кордонах);
- потребують кардинальної перебудови підрозділ митного аудиту (перевірки з питань державної митної справи), на жаль, зазначений напрямок майже не отримав розвитку у ДФС;
- поширення потребує інститут попередніх кваліфікаційних рішень (відповідно до ст. 23 Митного кодексу) з організацією процесів по аналогії з індивідуальними податковими роз'ясненнями (єдиний публічний Реєстр попередніх рішень, прозорі процедури розгляду та дотримання строків надання etc);
- забезпечити цифровізацію та автоматизацію всіх процесів, перехід на виключно електронний документообіг;
- посилити персональну відповідальність митних співробітників за свої рішення та зменшити корупційні ризики шляхом суттєвого підняття їх заробітних плат;
- припинити практики втручання будь-яких посадових осіб правоохоронних та контролюючих органів (СБУ, поліції та інших спільних мобільних груп на кшталт «чорних сотень») у діяльність митних органів (забезпечити неухильне дотримання статті 332 Митного Кодексу).

## 2.4. Індустрія «конвертаційних центрів»

Більшість ключових схем уникнення/ухилення від оподаткування та відмивання брудних коштів всередині країни існують завдяки індустрії «конвертаційних центрів». Саме вона здебільшого забезпечує готівкою тіньову економіку, зарплатню у конвертах, проведення господарських операцій поза обліком, а також надає послуги зі спотворення/маніпуляції первинними документами, є базисом такого явища як фіктивне підприємництво

Суть схеми: у своїй діяльності конвертаційні центри (далі – КЦ) використовують фірми-прокладки (фірми-одноденки), та відкриті на них рахунки в банках. Для реєстрації можуть використовуватися втрачені паспорти, посадові особи – безхатченки, мешканці (або їх документи) з 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 відслідкувати дуже важко.

Конвертаційний центр для своєї діяльності отримує прибуток в розмірі певного відсотка «відмитих» коштів, який може варіювати в залежності від складності «конвертацій», ступеня необхідного нівелювання ризику від виявлення незаконного обігу коштів та кінцевої суми прибутку

Розрахунок: втрати бюджету на рівні близько **12-18 млрд** грн на рік

Вставка 8:

**За даними підрозділів податкової міліції**



припинено протиправну діяльність 77 конвертаційних центрів, якими проконвертовано **27 млрд** грн, збитки склали понад **4 млрд** грн  
(сторінка 35 Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік)

припинено протиправну діяльність 65 конвертаційних центрів, якими було проконвертовано **13,6 млрд** грн, збитки від їх діяльності склали **2,5 млрд** гривень. До ЄРДР по конвертаційних центрах внесено 167 кримінальних проваджень

(сторінка 49 Звіту Державної фіскальної служби України за 2017 рік)

припинено протиправну діяльність 55 конвертаційних центрів, якими проконвертовано **12,1 млрд** грн, збитки від їх діяльності склали понад **2 млрд** гривень

(сторінка 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік)

### **За даними НБУ**

За 2018 рік надіслано «інформацію стосовно 42 банків та восьми небанківських фінансових установ, а саме:

- за результатами перевірок з питань фінансового моніторингу надіслали 39 листів з інформацією про підозрілі фінансові операції клієнтів банків на загальну суму понад **67,5 млрд грн, 68,1 млн дол США, 11,8 млн євро**;

- за результатами нагляду з питань дотримання валютного законодавства з метою реалізації державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю надіслали 1721 листів про великомасштабні операції клієнтів банків щодо фінансових операцій на загальну суму більше **839,6 млн грн, 738,4 млн дол США, 8,8 млн євро, 57,2 млн руб.**

Здебільшого надана до правоохоронних органів інформація стосувалася проведення клієнтами банків фінансових операцій, характер або наслідки яких дають підстави вважати, що вони можуть бути пов'язані з виведенням капіталів, легалізацією кримінальних доходів, конвертацією (переведенням) безготівкових коштів у готівку, здійсненням фіктивного підприємництва, уникненням оподаткування тощо».

(сторінка 37 Річного звіту Національного банку України 2018)

### **За даними Держфінмоніторингу**

за результатами фінансових розслідувань, до правоохоронних органів направлено 712 узагальнених матеріалів з підозрілими фінансовими операціями на суму **59,4 млрд** гривень

(стор. 6 Звіту Державної служби фінансового моніторингу за 2017 рік)

підготовлено та направлено до правоохоронних органів 934 матеріали, на суму **347,4 млрд** гривень

(стор. 8 Звіту Державної служби фінансового моніторингу за 2018 рік)

Оцінити загальні масштаби діяльності конвертаційних центрів досить складно. Якщо виходити з припущення, що тіньові оборудки конкурують за розміром із обслуговуванням 30-40 відсотків формальної економіки та ґрунтуючись на даних відповідних державних органів, що демонструють відсутність кардинальних змін у боротьбі з КЦ (див. вставка 8), обсяги індустрії «конвертаційних центрів» сягають щонайменше **40-60 млрд** грн щорічно, що, за вирахуванням «прибутку КЦ», надає можливість оцінити втрати бюджету на рівні близько **12-18 млрд** грн на рік

Рекомендації:

- остаточна ліквідація податкової міліції 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, дозволить надати новий поштовх до припинення діяльності КЦ
- радикальне зниження навантаження на фонд оплати праці суттєво знизить стимули використання КЦ

## 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 **10-12 млрд** грн на рік

### Вставка 9:

у 2017 році з незаконного обігу вилучено підакцизних товарів на загальну суму **1,7 млрд** грн, з яких: спирту на суму 683,6 млн грн; алкогольних напоїв – 425 млн грн; тютюнових виробів – 262,2 млн грн; нафтопродуктів – 197,2 млн. гривень. Припинено діяльність 166 незаконних виробництв підакцизних товарів, з яких 132 – алкогольної продукції.

*(сторинка 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2017 рік)*

з незаконного обігу вилучено підакцизних товарів на загальну суму **1,9 млрд** грн., з яких спирту на суму 403,6 млн грн; лікєро-горіельчаних виробів – 225,9 млн грн; тютюнових виробів – 560,8 млн грн; пально-мастильних матеріалів – 532,4 млн грн; транспортних засобів – 145,2 млн гривень. Припинено діяльність **135** незаконних виробництв підакцизних товарів

*(сторинка 50 Звіту Державної фіскальної служби України за 2018 рік)*

Дослідження Euromonitor і KPMG показують, що впродовж останніх років Україна посідає лідируючу позицію у сфері контрабанди сигарет. Згідно дослідження KPMG щодо ринку тютюнової продукції ЄС, обсяг контрафакту з України в 2018 році становив 4,2 млрд штук сигарет<sup>24</sup>.

### Вставка 10:

<sup>24</sup> <https://tyzhden.ua/Economics/231313>

протягом двох років (2017-18) з незаконного обігу вилучено понад 3,5 млн пачок сигарет іноземного виробництва вартістю майже 58 млн грн<sup>25</sup>  
(Прес-служба Державної фіскальної служби України, 19.06.2019)

За даними компанії TNS, у 2015 році обсяг виробництва нелегальної тютюнової продукції в Україні не перевищував 1,25% від загального обсягу ринку. У 2018-му, показник зріс до 4,4%. У 2018 році в Україні обсяг нелегальної продукції склав близько 3,7 млрд шт. Державний бюджет не доотримав **2,6 млрд** грн.

(Заява Голови Антимонопольного комітету України Ю.Терентьєва від 09.07.2019 року)

## 2.6. Тіньова оренда с/г земель та сільгосппродукції

За відсутності легального ринку с/г землі, абсолютна більшість її обробляється на умовах оренди, але 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 набагато 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 ріплі. 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

<sup>25</sup> <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/382518.html>

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 6 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 6 до 22\* 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 6 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.
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 вищеозначені 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 цій 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 ухилятися 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 виписується у вигляді зарплати на одного або кількох вищих керівників таким чином, аби зменшити виплати ЄСВ за рахунок значного перевищення	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

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 підприємств<sup>26</sup>) розподілені за «законом Парето», який, в даному разі, представляє собою апроксимацію складніших розподілів – лог-нормального, або Фреше (вони дуже подібні за результатом)<sup>27</sup>. Іншим граничним випадком таких розподілів є експоненціальний. Як видно з графіку нижче, в даному випадку Парето-розподіл (зелена крива) не дуже точно апроксимує справжній розподіл даних, експоненціальний (рожева пряма) є ближчим до справжнього, хоча на частині, яка містить найменше викривлень (вище 3 МЗП) Парето є навіть трохи кращою апроксимацією (для обох  $R^2=98\%$ ) (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.

---

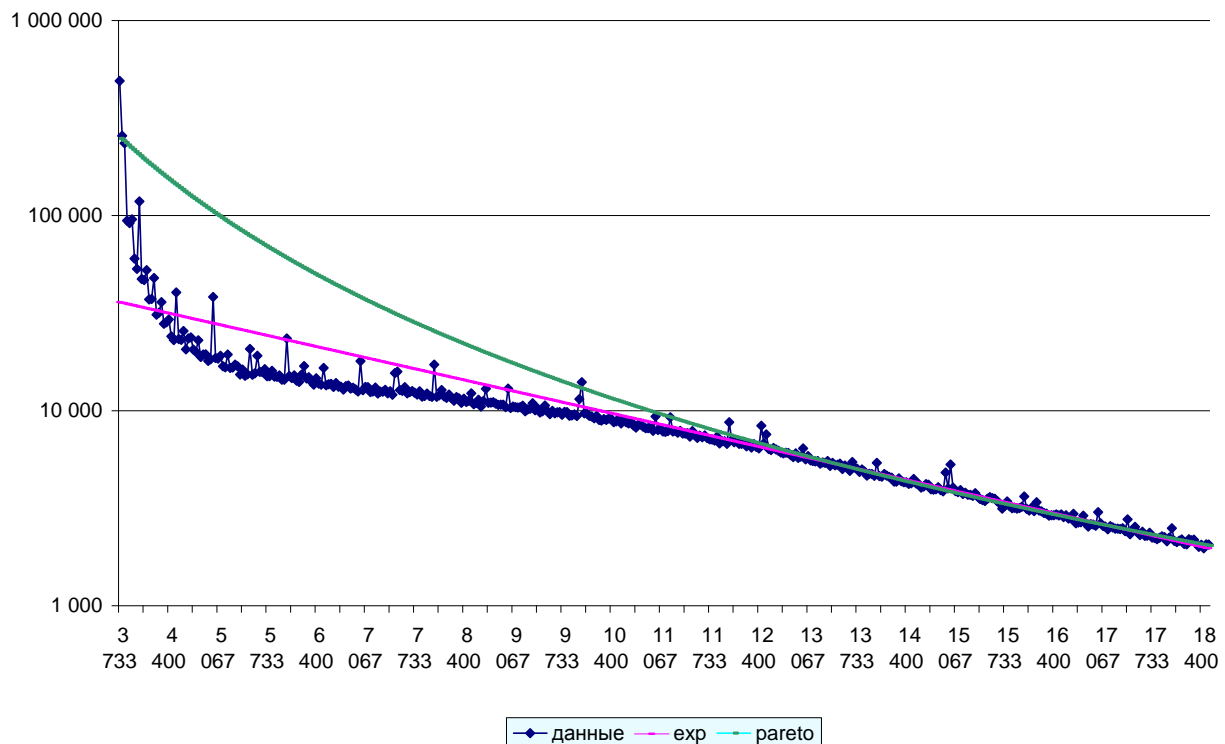
<sup>26</sup> Бюджетні установи теж подекуди доплачують «у конвертах», але це має іншу природу, ніж уникнення податків: у такий спосіб керівники забезпечують конкурентоздатні з приватним сектором зарплати попри законодавчі обмеження («тарифну сітку»). У бюджетному секторі спостерігаються викривлення 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.

<sup>27</sup> 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.

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. (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 становить 5.3 млрд., тобто десяту частину від тих, що виплачені у конвертах – при цьому треба врахувати, що частина вищого менеджменту дійсно отримує такі зарплати. Такого ж порядку суми можуть проходити через псевдо-ФОП. 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 ухиляння 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)<sup>28</sup>, 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

<sup>28</sup> <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%).

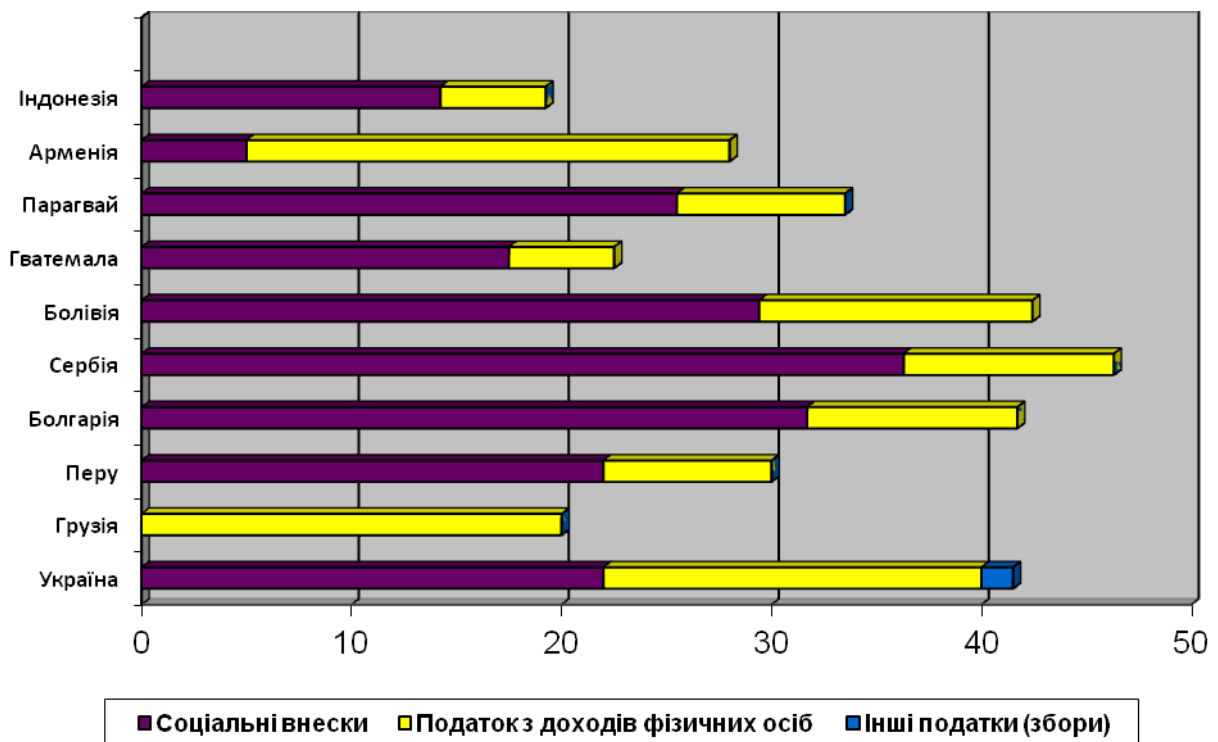
Таким чином, можна констатувати, що реальних фактів неукладення трудових договорів, використання інших форм регулювання трудових відносин в обхід законодавства (наприклад, цивільно-правові договори, офіційне оформлення на неповний робочий день при повній зайнятості тощо), виплати заробітної плати «у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

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 (див. рис.1), а значна кількість українських громадян отримує заробітну плату в конвертах. Виходячи з цього – оцінка надана Міністерством соціальної політики України вбачається можливою: **«Приблизно 8 млн. українських громадян працюють у тіні,...а рівень тінізації заробітних плат становить 35%, близько 200 млрд. гривень - це невивплачена заробітня плата, яка знаходиться у тіньовому обороті».**<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/2248022-reva-zaaviv-so-v-ukraini-sogodni-35-zarplat-u-tini.html>  
[http://ipress.ua/news/v\\_tini\\_znahodytsya\\_mayzhe\\_200\\_mlrld\\_grn\\_nevyplachenoj\\_zarplaty\\_\\_reva\\_175067.html](http://ipress.ua/news/v_tini_znahodytsya_mayzhe_200_mlrld_grn_nevyplachenoj_zarplaty__reva_175067.html)

Рис.1. Базові ставки податків та обов'язкових платежів із заробітної плати у країнах, схожих на Україну за рівнем соціально-економічного розвитку:



## 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). Попередня оцінка за таким методом дозволяє оцінити сумарний оборот прихованих трудових відносин у 16 млрд. грн. за 2018 р., що за порядком величини близько до попередньої оцінки, зробленої нами раніше підрахунок є грубим, ймовірно – завищеним, уточнення може бути до 50%. Відповідно, умовні втрати бюджету становлять близько 4 - 7 млрд.грн. (за наявності додаткових відповідних даних буде зроблено спробу оцінити ефект точніше, скоріше за все він дещо менший)

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 вкрай 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 перевіряючих 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 корупційгенність 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 розвитку<sup>30</sup> («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

---

<sup>30</sup> Аналіз на підставі даних Світового Економічного Форуму за багато років

перенесення тягаря на непрямі податки і податки з ресурсів, насамперед землі, а також нерухомості) і зниження ПДФО до 10%. Це здатне зблизити умови оподаткування ФОП та найманих працівників настільки, аби стали відчутними переваги роботи за наймом – такі, як стабільність та соціальна захищеність. Але аналіз таких ґрунтовних реформ виходить за рамки даної роботи.

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%, 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

Порівняно з попередньою роботою, буде застосовано удосконалену методику, яка дозволяє з більшою точністю оцінити означені явища. Відмінності полягали у наступному:

1. Замість спрощеного Парето-розподілу, який добре описує більшу частину діапазону, але має проблеми на асимптотах (при наближенні до 0 та у дуже великих значеннях) буде проаналізовано кілька варіантів складніших розподілів, які можуть краще описувати реальну ситуацію.
2. Буде застосовано точнішу 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., з тим 1.5 млн. грн. на 2 гр. і 5 млн. на 3 гр.)
3. За наявності відповідних даних, буде детальніше проаналізовано окремі сектори, які вважаються найбільш вразливими до зловживань (послуги юридичним особам на 3 гр. та роздрібну торгівлю)

Як зазначено у попередній роботі, такі зловживання на 1-й групі ССО є геть незначними і не варті розгляду. Натомість доволі суттєвими є зловживання на 2-й групі, хоча і вони не перевищували у 2016 р. 10% від загальних доходів цієї групи (якщо не брати до уваги заниження доходів з метою не потрапити під критерій обов'язкового застосування РРО). До 2018 р. кількість підприємців, які, ймовірно, занижують доходи при декларуванні зросла майже удвічі. Також, ймовірно, що доходи тих, хто приховував їх раніше зросли приблизно на ті ж 30%, що і оборот усіх ФОП, що займаються торгівлею (прикметно, що це відповідає індексу інфляції за цей період, при тому, що статистика свідчить про зростання роздрібного обороту у фізичному вимірі – отже, це зростання відбулося виключно, чи майже виключно за рахунок юридичних осіб). Але, ймовірно, і декларований оборот також збільшився на ті ж 30%. У такому разі, обсяги приховування доходів на 2 гр. могли зрости до 15-20% від її обороту. Проте, лівова частка цих прихованих доходів – це доходи, які знаходяться у межах ліміту у 1.5 млн. грн., але перевищують поріг у 1 млн., починаючи з якого стає обов'язковим використання РРО. За попередньою (дуже приблизною) оцінкою (за наявності даних її буде уточнено) перевищення верхнього ліміту могло подвоїтися, хоча і при цьому втрати бюджету навряд чи перевищили 2 – 2.5 млрд. грн Варто зазначити, що вони спричинені не зміною поведінки платників чи винайденням нових «схем», а відсутністю індексації верхнього порогу відповідно до інфляції та зростання середньої зарплати, що, насправді, є більш адекватним показником в даному разі. При цьому, обсяги сплаченого єдиного податку та мінімального ЄСВ збільшилися майже у 3 рази за рахунок підвищення МЗП, до якої вони прив'язані. Не дивно, що така політика по відношенню до дрібного бізнесу спричинила тінізацію, при чому не тільки за рахунок приховування виручки, але й, також, що набагато гірше – за рахунок переходу у повну тінь, особливо у бідних місцевостях, де високий фіксований платіж є чутливим для підприємців. Отже, недостатня гнучкість призвела до того, що спрощена система оподаткування у цій частині частково втратила свою роль інструменту компромісної детінізації.

### 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:
  - Законодавчо забезпечити функціонування цифрових РРО (планшети та смартфони в якості РРО)
  - 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. Після реалізації п.2 та перезавантаження податкової служби – розширити сферу застосування РРО на ризикові категорії платників, визначених додатково через торговельні прощі та товарний асортимент



- Привести перелік підакцизних товарів у відповідність до зобов'язань України в рамках Угоди про асоціацію з ЄС – зокрема, вугілля; вугільний, водний або генераторний газ; смоли, кокси та бітуми (стаття 353 Угоди про асоціацію та Додаток XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» цієї Угоди, термін впровадження - 01.11.2016 року).
- 4. Спростити всі процедури при оформленні працівників, лібералізувати трудове законодавство
- 5. Збільшити граничні обороти для 1, 2 та 3 груп ССО, відповідно до індексу споживчих цін та зростання доходів громадян.

Розглянути можливість прив'язки обсягу ЄП на 1-2 групі, а разом і верхньої межі доходу, до середнього доходу (в разі відсутності таких даних - середньої зарплати) по населеному пункту, де здійснюється діяльність (із відповідними коригуваннями для приміської зони, великих торговельних центрів та, можливо, деяких інших випадків).

### **III. Загальні висновки**

*Підсумки порівняльного аналізу представлено у Таблиці 8. 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 суттєвого 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 домінівним, 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 до 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 незначного (біля 3 млрд грн на рік) 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.*

З цієї ж причини 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, 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 8. Порівняльний аналіз фінансового ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні у 2018 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	209-311	63-93	обсяги неформального відтоку валюти потребують подальшого уточнення даних
офшорні схеми	податок на прибуток (далі - ПП), податок на репатріацію	120-200	22-36	за рахунок трансфертного ціноутворення, інші схеми наразі оцінити не вдалося
конвертаційні центри, податкові ями (фіктивне підприємництво)	ПП+ПДВ+ ЄСВ+ПДФО+ військовий збір	40-60	12-18	зростаюча динаміка, поки що демонструється інституційна неспроможність держави подолати зазначені схеми
контрафакт	ПП+ПДВ+акцизи	35-55	10-12	
формування схемного податкового кредиту ("скрутки")	ПДВ	42-54	7-9	Спостерігається тенденція на зниження
оренда с/г земель та сільгосппродукції	ПДФО+ПП+ЄСВ +військовий збір	19-69	6-22*	* максимальне значення відповідає втратам від всіх схем у с/г

				<i>секторі</i>
Заробітні плати «у конвертах»	ЕСВ+ПДФО+ військовий збір	50-200*	25-74*	<i>* максимальне значення відповідає орієнтовній оцінці всіх заробітних плат у міні</i>
ССО - ФОП замість найму – 3 група та «обнал»	ЕСВ+ПДФО	10-16	4–7	Буде уточнено по отриманню даних
ССО - заниження виручки – 1 та 2 групи	ЄП	30-90	2–2.5	Буде уточнено по отриманню даних Переважна частина заниження виручки не має фіскального ефекту, оскільки йдеться про заниження у межах дозволеного законом верхнього порогу, суто з метою уникнути обов'язкового використання РРО

## Додаток 1

## Щодо експорту з України до офшорних юрисдикцій, список 1

(млн дол США)

Країна експорту	2014	2015	2016	2017	2018
Аруба	0,49	0,08	0,22	0,15	-
Багамські острови	0,07	0,1	0,02	13,22	13,23
Бахрейн	1,44	0,72	5,22	4,65	14,4
Беліз	0,22	3,58	0,85	10,5	4,15
Боснія і Герцеговина	10,71	7,41	9,24	12,47	32,04
Республіка Бурунді	0,26	1,82	0,06	-	0,27
Віргінські Острови (Брит.)	110,58	8,08	8,79	0,84	4,63
Республіка Гватемала	4,74	6,5	0,35	0,58	2,06
Гібралтар	1,76	-	-	-	0,16
Гонконг (Китай)	25,95	15,48	49,01	54,07	47,7
Республіка Джибуті	89,46	59,77	14,89	8,85	34,94
Співдружність Домініки	-	-	0,12	0,22	0,25
Домініканська Республіка	25,44	6,5	5,82	1,14	3,87
Іран	704,87	533,77	705,15	552,52	433,12
Ірландія	69,52	59,16	45,44	55,27	77,18
Кабо-Верде	0,03	0,1	0,29	0,15	0,12
Катар	18,72	16	12,44	42,34	59,93
Кіпр	283,8	61,44	53,37	79,52	40,32
Киргизстан	102,72	75,58	40,43	34,32	28,31
Куба	85,02	36,4	7,39	10,71	8,55
Лаоська Республіка	0,32	1,62	2,39	0,17	0,18
Ліберія	2,61	4,24	2,98	21,78	77,75
Ліванська Республіка	272,04	300,95	338,52	426,96	404,84
Ліхтенштейн	1,14	2,27	0,11	0,07	0,11
Маврикій	6,03	0,86	0,77	0,91	0,76
Македонія	40,8	12,95	25,91	30,66	15,82
Мальдівська Республіка	-	0,05	1	0,47	0,81
Марокко	294,93	212,55	247,32	221,3	363,2
Маршаллові Острови	2,89	0,74	2,31	51,65	12,26
Молдова	747,24	524,83	481,15	707,61	789,24
Монако	0,17	0,01	0,16	1,34	0,65
Об'єднані Арабські Емірати	395,32	302,29	277,61	384,55	486,18
Оман	35,14	28,01	51,87	33,99	59,12
Острови Кука	0,01	0,03	0,01	2,52	0,05
Панама	35,25	9,92	13,91	28,13	7,23
Парагвай	0,08	0,05	0,12	0,15	0,13
Пуерто-Ріко	0,06	0,14	0,95	1,8	1,72
Сан-Марино	2,7	3,66	3,35	1,93	2,55
Сейшельські острови	0,29	0,31	0,5	3,75	1,05
Сент-Кітс і Невіс	0,04	0,4	1,8	2,73	2,88
Сінгапур	126,43	5,16	21,57	65,02	165,72
Судан	77,65	75,23	34,36	72,08	45,39
Туркменістан	432,91	170,26	109,11	62,14	56,84
Узбекистан	308,52	174,43	142,4	167,11	286,03
Чорногорія	1,81	1,14	4,67	8,87	7
<b>Всього*</b>	<b>4 320,18</b>	<b>2 724,59</b>	<b>2 723,95</b>	<b>3 179,21</b>	<b>3 592,74</b>

\*держави (території), які не потрапили до Списку 1, тому що не мали торгових відносин з Україною або обсяги експорту до яких був менший ніж 100 тис дол на рік: Ангілья, Князівство Андорра, Антигуа і Барбуда, Барбадос, Бермудські Острови, Бруней-Даруссалам, Республіка Вануату, Віргінські острови (США), Гваделупа, Гернси, Гренада, Джерсі, Канарські острови (Іспанія), Кайманові Острови, Косово, Кюрасао, Макао (Китай), Федеративна територія Лабуан Малайзії, Мартініка, Федеративні Штати Мікронезії, Монтсеррат, Науру, Ніуе, острів Мен, острови Теркс і Кайкос, Палау, Співдружність Північних Маріанських островів, Мадейра (Португалія), Самоа, Сан-Томе і Прінсіпі, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Люсія, Сінт-Мартен (Нідерландська частина) та Тімор-Лешті

## Щодо експорту з України до «гібридних» юрисдикцій, список 2

(млн дол США)

Країна експорту	2014	2015	2016	2017	2018
Австралія	18,37	10,7	12,83	14,95	30,03
Австрія	531,08	347,04	361,32	535,15	553,19
Бельгія	425,42	297,18	251,55	456,23	603,52
Велика Британія	586,31	368,3	317,59	479,95	584,12
Данія	126,49	144,87	155,45	189,51	249,98
Естонія	84,05	66,24	98,05	133,13	152,01
Ізраїль	593,29	597,4	488,56	604,58	580
Італія	2472,78	1978,19	1929,58	2469,45	2628,3
Корея	510,96	396,04	413,7	308,55	327,45
Канада	73,18	30,32	28,89	50,46	78,15
Люксембург	16,2	5,89	5,09	7,29	7,29
Мальта	1,63	12,17	7,75	66,2	65,68
Нідерланди	1107,66	907,9	995,31	1676,12	1603,55
Німеччина	1595,59	1331,06	1424,15	1754,44	2208,61
Нова Зеландія	3,15	1,89	2,56	2,04	5,2
Польща	2648,75	1979,66	2200,2	2724,22	3256,8
Словаччина	671,41	469,04	471,37	656,01	863,92
США (штати Делавер, Каліфорнія, Невада, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Техас, Флорида)	671,14	482,83	526,57	828,13	1111,07
Туреччина	3576,07	2775,82	2049	2519,35	2352,17
Франція	533,52	498,63	453,84	419,06	537,66
Чехія	774,2	541,73	560,87	715,18	878,14
Швейцарія	186,55	132,51	108,2	181,07	107,11
Японія	209,88	235,49	185,24	217,93	231,87
<b>Всього*</b>	<b>17 417,68</b>	<b>13 610,9</b>	<b>13 047,67</b>	<b>17 009</b>	<b>19 015,82</b>

\*Маврікій, ОАЕ та Сінгапур не потрапили до списку 2, тому що знаходяться у списку 1 (усунення дублювання)

## Додаток 2

### Щодо імпорту України з окремих країн світу

(млн дол США)

Країна-імпортер		2014	2015	2016	2017
Російська Федерація	Імпорт WITS	12 678,7	7 492,7	5 149,3	7 196,6
	Імпорт ДФС	11 228,4	6 323,8	5 150,4	7 211,7
	Розбіжності	1 450,3	1 168,9	-1,1	-15,1
Китай	Імпорт WITS	5 408,9	3 771	4 687,7	5 642,5
	Імпорт ДФС	5 420,8	3 782,3	4 679,6	5 638,3
	Розбіжності	-11,9	-11,3	8,1	4,2
Німеччина	Імпорт WITS	5 360,1	3 975,6	4 318,4	5 201,3
	Імпорт ДФС	5 230,7	4 110	4 212,6	4 685,5

	Розбіжності	129,4	-134,1	105,8	515,8
Білорусь	Імпорт WITS	3 971,1	2 449,1	2 777,8	3 204,4
	Імпорт ДФС	3 974,6	2 488,2	2 785,7	3 209,2
	Розбіжності	-3,5	-39,1	-7,9	-4,8
Польща	Імпорт WITS	3 067,3	2 324	2 693,3	3 345,2
	Імпорт ДФС	3 052,5	2 310,4	2 714,4	3 405,4
	Розбіжності	14,8	13,6	-21,1	-60,2
США	Імпорт WITS	1 931,9	1 483,9	1 692	2 475,2
	Імпорт ДФС	1 922,1	1 480,1	1 679,8	2 513,3
	Розбіжності	9,8	3,8	12,2	-38,1
Італія	Імпорт WITS	1 508,5	976,3	1 358,2	1 617,6
	Імпорт ДФС	1 507	973,2	1 321,2	1 604,4
	Розбіжності	1,5	3,1	37	13,2
Угорщина	Імпорт WITS	1 463,9	1 608,5	802	1 133
	Імпорт ДФС	1 266,8	1 563,5	914,5	1 580
	Розбіжності	197,1	45	-112,5	-447
Туреччина	Імпорт WITS	1 298,2	851,7	1 098,6	1 261,2
	Імпорт ДФС	1 298,5	839,9	1 086,1	1 251,7
	Розбіжності	-0,3	11,8	13,5	9,5
Франція	Імпорт WITS	1 267,3	893,1	1 530,6	1 500,1
	Імпорт ДФС	1 255	886,3	1 433,7	1 384
	Розбіжності	12,3	6,8	96,9	116,1
Литва	Імпорт WITS	1 032,2	552,6	492,5	673,9
	Імпорт ДФС	1 032	551	490,9	677,3
	Розбіжності	0,2	1,6	1,6	-3,4
Румунія	Імпорт WITS	847,3	318,2	380,7	454,3
	Імпорт ДФС	848,7	319,8	379	457,6
	Розбіжності	-1,4	-1,6	1,7	-3,3
Нідерланди	Імпорт WITS	763,6	452,6	546,8	637,1
	Імпорт ДФС	761,2	449,8	543,9	640,2

	Розбіжності	2,4	2,8	2,9	-3,1
Велика Британія	Імпорт WITS	691,7	570,1	709,3	783,9
	Імпорт ДФС	668,7	601,4	582,5	667,5
	Розбіжності	23	-31,3	126,8	116,4
Чехія	Імпорт WITS	687,7	479,7	654,8	836,7
	Імпорт ДФС	686,8	478,3	652,5	812,4
	Розбіжності	0,9	1,4	2,3	24,3
Індія	Імпорт WITS	656,4	443,7	486,1	561,1
	Імпорт ДФС	657,9	444,2	486,3	561,6
	Розбіжності	-1,5	-0,5	-0,2	-0,5
Японія	Імпорт WITS	612,6	382,2	551,8	705,1
	Імпорт ДФС	613,6	381,6	551,9	723,5
	Розбіжності	-1	0,6	-0,1	-18,4
Іспанія	Імпорт WITS	607,3	440,7	500,9	575,8
	Імпорт ДФС	602,5	438,9	497,9	575,2
	Розбіжності	4,8	1,8	3	0,6
Австрія	Імпорт WITS	606,3	369,6	465,1	482,7
	Імпорт ДФС	762,6	465,6	516,3	534,4
	Розбіжності	-156,3	-96	-51,2	-51,7
Норвегія	Імпорт WITS	587,7	741,7	163	216,7
	Імпорт ДФС	468,8	861,1	162,8	216,8
	Розбіжності	118,9	-119,4	0,2	-0,1
Бельгія	Імпорт WITS	553,3	366,8	450,2	517,5
	Імпорт ДФС	547,7	360	447,1	519,2
	Розбіжності	5,6	6,8	3,1	-1,7
Швейцарія	Імпорт WITS	523,6	458,1	984,3	1 649,4
	Імпорт ДФС	513,9	335,2	707,9	449,4
	Розбіжності	9,7	122,9	276,4	1 200
Корея, Республіка	Імпорт WITS	478,3	256,4	255,3	315,8
	Імпорт ДФС	479,1	256,7	255,3	321,6



	Розбіжності	-0,8	-0,3	0	-5,8
Словаччина	Імпорт WITS	426,8	346,3	434,9	507,1
	Імпорт ДФС	427,4	411,2	612,8	2 536,1
	Розбіжності	-0,6	-64,9	-177,9	-2 029
Казахстан	Імпорт WITS	375,8	377,6	434,3	318
	Імпорт ДФС	367	378,9	425,8	310,4
	Розбіжності	8,8	-1,3	8,5	7,6
Швеція	Імпорт WITS	371,4	273,5	419	425,3
	Імпорт ДФС	369,9	272,1	417,1	430,7
	Розбіжності	1,5	1,4	1,9	-5,4
Ізраїль	Імпорт WITS	325,6	169,9	184,8	167,8
	Імпорт ДФС	315,5	161	177,2	157,8
	Розбіжності	10,1	8,9	7,6	10
Финляндія	Імпорт WITS	319,2	223	216,8	253
	Імпорт ДФС	318,3	223,4	215,8	252
	Розбіжності	0,9	-0,4	1	1
Греція	Імпорт WITS	308,4	238,6	233,6	243,9
	Імпорт ДФС	308,4	238,2	232,9	243,7
	Розбіжності	0	0,4	0,7	0,2
В'єтнам	Імпорт WITS	290,1	252	304,2	393,3
	Імпорт ДФС	292,1	252,6	304,2	393,4
	Розбіжності	-2	-0,6	0	-0,1
Індонезія	Імпорт WITS	272,6	168,8	226,7	260,7
	Імпорт ДФС	272,8	169	226,7	260,7
	Розбіжності	-0,2	-0,2	0	0
Бразилія	Імпорт WITS	261,2	166,1	193,1	210,1
	Імпорт ДФС	262,4	166,7	193,2	210,4
	Розбіжності	-1,2	-0,6	-0,1	-0,3
Болгарія	Імпорт WITS	238,4	253,1	172,9	189,6
	Імпорт ДФС	234,2	257,3	172,7	189,6

	Розбіжності	4,2	-4,2	0,2	0
Ірландія	Імпорт WITS	134	75,4	84,7	113,8
	Імпорт ДФС	134,2	75,6	84,7	113,9
	Розбіжності	-0,2	-0,2	0	-0,1
Еквадор	Імпорт WITS	211,8	119,3	117,2	86,9
	Імпорт ДФС	212	119,6	117,2	86,9
	Розбіжності	-0,2	-0,3	0	0
Саудівська Аравія	Імпорт WITS	205,2	145	139,4	182,9
	Імпорт ДФС	205,7	144,7	139,4	182,6
	Розбіжності	-0,5	0,3	0	0,3
Словенія	Імпорт WITS	203,6	128,9	137,3	173,3
	Імпорт ДФС	203,3	128,7	137	173,5
	Розбіжності	0,3	0,2	-0,3	-0,2
Малайзія	Імпорт WITS	193,2	132,1	167,5	187
	Імпорт ДФС	193,5	132,3	167,5	189,9
	Розбіжності	-0,3	-0,2	0	-2,9
Канада	Імпорт WITS	191,2	206,3	217,3	294,3
	Імпорт ДФС	192,5	206,3	217,3	299,2
	Розбіжності	-1,3	0	0	-4,9
Таїланд	Імпорт WITS	162,9	120,6	172,5	194,7
	Імпорт ДФС	156,1	115,7	167,9	188,4
	Розбіжності	6,8	4,9	4,6	6,3
Грузія	Імпорт WITS	153,7	61,8	65,8	80,7
	Імпорт ДФС	150,4	58,4	61,1	77,5
	Розбіжності	3,3	3,4	4,7	3,2
Сербія	Імпорт WITS	140,7	83,2	106,5	131,9
	Імпорт ДФС	139,9	83,5	106,5	132,4
	Розбіжності	0,8	-0,3	0	-0,5
Південна Африка	Імпорт WITS	131,4	151,1	117,7	171,1
	Імпорт ДФС	131,5	153,5	118,8	171,3

	Розбіжності	-0,1	-2,4	-1,1	-0,2
Азербайджан	Імпорт WITS	43,7	30,3	39,7	417,1
	Імпорт ДФС	40,9	27	37,6	415,8
	Розбіжності	2,8	3,3	2,1	1,3
Латвія	Імпорт WITS	89,7	87,1	112,5	144,2
	Імпорт ДФС	84,1	65,1	93	116,7
	Розбіжності	5,6	23	19,5	27,5
Узбекистан	Імпорт WITS	72,8	62,3	71,1	122,7
	Імпорт ДФС	72,4	62	71	122,7
	Розбіжності	0,4	0,3	0,1	0
Молдова, Республіка	Імпорт WITS	61,9	41,2	47,6	106,6
	Імпорт ДФС	62,7	40,9	47	106,4
	Розбіжності	-0,8	0,3	0,6	0,2
Данія	Імпорт WITS	234,8	147,6	184,2	192,8
	Імпорт ДФС	233,7	147,3	183,6	194,6
	Розбіжності	1,1	0,3	0,6	-1,8
Єгипет	Імпорт WITS	91,1	55,6	48,7	77
	Імпорт ДФС	84	50,4	43,6	67,6
	Розбіжності	7,1	5,2	5,1	9,4
Гана	Імпорт WITS	105,5	104,2	87,9	132,2
	Імпорт ДФС	105,8	105	87,9	132,2
	Розбіжності	-0,3	-0,8	0	0

