



Trade+

at Kyiv
School
of Economics

KSE

Kyiv
School of
Economics

Інструменти
попередження
зловживання
спрощеною системою
оподаткування в Україні:
міжнародний досвід та
рекомендації

Павло Яворський

Подяка

Цей звіт підготовлено командою Центру досліджень міжнародної торгівлі Trade+ при Київській школі економіки.

Дякуємо Наталі Шаповал, Марині Хорунжій, Світлані Таран, Ольгі Ніколасвій та Олексію Гаманюку за коментарі та зауваження до дослідження.

Зміст

Перелік скорочень.....	4
Зведений звіт.....	5
1. Ключові принципи застосування режимів оподаткування малого бізнесу.....	9
2. Спрощена система оподаткування в Україні.....	10
2.1. Зловживання системою спрощеного оподаткування в Україні.....	11
3. Міжнародний досвід застосування механізмів попередження ухилення від сплати податків та соціальних внесків.....	13
3.1. Сполучені Штати Америки.....	14
Оформлення штатного персоналу як незалежного підрядника.....	14
Заниження декларованих доходів.....	17
3.2. Європейський Союз, Велика Британія та інші країни.....	18
Електронні механізми реєстрації доходів.....	18
Механізми звітування про порушення трудового законодавства.....	22
Оформлення штатного персоналу як незалежного підрядника.....	24
Штучне подібнення суб'єкту господарської діяльності.....	29
Додатки.....	36
Додаток А. Схема штучного подібнення бізнесу з використанням штучних ФОП.....	36

Перелік скорочень

ДТВ	Декларація Трудових Відносин
ЄС	Європейський Союз
ЄСВ	Єдиний Соціальний Внесок
МСБ	Малий та Середній Бізнес
НП	Незалежний Підрядник
ПДФО	Податок на Доходи Фізичних Осіб
РРО	Реєстратор Рахункових Операцій
СВД	Служба Внутрішніх Доходів США
ССО	Спрощена Система Оподаткування, Обліку та Звітності
ФОП	Фізична Особа-Підприємець
ЮО	Юридична Особа

Зведений звіт

Міжнародна практика оподаткування малого та середнього бізнесу (МСБ) містить низку розвинених механізмів спрощеного оподаткування (ССО), які спрямовані на підтримку розвитку МСБ.

Однак поточні законодавчі норми, які існують в Україні, створюють умови для зловживання ССО з метою зменшення податкового навантаження. Найбільш поширені практики зловживання включають:

- Оформлення штатного персоналу як фізичних осіб-підприємців
- Зниження обороту
- Штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності
- Реалізація контрабанди через Фізичних осіб-підприємців (ФОП) та юридичних осіб (ЮОО), які використовують ССО.

Загалом, існує три парадигми попередження уникнення оподаткування: парадигма примусу правозастосування, парадигма забезпечення якості сервісу та парадигма довіри. Для ефективного попередження зловживань спрощеною системою необхідно діяти в рамках усіх трьох парадигм, оскільки використання лише декількох з них не дасть необхідного результату.

Якщо розглянути інструменти, які відносяться до парадигма примусу правозастосування, як стандартних методів податкових органів, то аналіз досвіду економічно розвинених країн показує, що є декілька методів попередження зловживання спрощеними системами та режимами оподаткування:

- **Електронні механізми реєстрації доходів.** В країнах Європейського Союзу використовуються різноманітні інструменти фіскального обліку, які ускладнюють ухилення від реєстрації платежів.
- **Критерії визначення фальшивої самозайнятості.** В трудове та податкове законодавство розвинених країн вбудовані норми, які дозволяють розрізнити справжню самозайнятість від фальшивої. Конкретні формулювання критеріїв можуть відрізнятися, проте головними ознаками фальшивої самозайнятості є наявність поведінкового та фінансового контролю над працівником.

Поведінковий контроль існує тоді, коли роботодавець керує та/або контролює, як його працівники виконують завдання. Прикладом поведінкового контролю може бути контролювання того, де, коли та як виконується робота. Особливо якщо застосовується затверджений кодекс

поведінки працівника. Найбільш типові ознаки наявності поведінкового контролю:

- Виконавець не має права мати більше одного клієнта.
- Виконавець не має права здійснювати діяльність у співпраці з третіми особами (суб контрактні відносини).
- Виконавець виконує роботи під керівництвом або контролем представників замовника.

Фінансовий контроль існує, якщо роботодавці мають право контролювати фінанси своїх працівників. Прикладом фінансового контролю може бути відшкодування витрат, які несе працівник, надання працівнику засобів чи обладнання тощо. Більш того, наявність фінансового контролю також визначається тим, наскільки легко працівник надає аналогічні послуги на відкритому ринку. Іншими словами, чи наявні в особи декілька клієнтів одночасно.

- **Штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності.** Директива Європейської комісії 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 року пропонує загальну рамку визначення випадків, коли декількох юридичних осіб можна можна трактувати як єдиного податкового платника ПДВ. Прикладом конкретної реалізації цієї рамки є принципи, які використовуються Великою Британією. Економічні агенти визначаються єдиним платником податку, якщо між ними існують:

- **Фінансові зв'язки.** Спільний банківський рахунок або фінансова залежність тощо.
- **Економічні зв'язки.** Бізнеси використовують спільне обладнання, офісні та/або виробничі приміщення, рекламу тощо.
- **Організаційні зв'язки.** Бізнеси використовують спільних виконавців або управлінців тощо.

Спрощена система оподаткування сприяє розвитку малого підприємництва в Україні, однак законодавчі норми також створюють умови для зловживання ССО з метою зменшення податкового навантаження. Це призвело до поширення таких практик, як: заниження обороту, штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності, оформлення штатного персоналу як ФОП, реалізація контрабанди через ФОП та ЮО, які використовують ССО.

Відповідно, в українське законодавство можна ввести наступні механізми протидії споживанню системи спрощеного оподаткування, конкретні параметри яких

потребують детального дослідження, як їх специфікації, так й потенційного економічного впливу:

- **Фальшива зайнятість.** Працівник буде визнаватися штатним працівником, а не залученим консультантом якщо виконуються всі умови:
 - Всі або значна частка доходів працівника надходить від одного замовника.
 - Працівник надає послуги, які відносяться до напрямів економічної діяльності замовника.
 - Працівник не має права надавати послуги.
 - Отримує фіксовану погодинну/щотижневу/щомісячну плату.
- **Штучне подібнення суб'єкту господарської діяльності.** Суб'єкти господарської діяльності можуть вважатися одним суб'єктом з точки зору сплати податків якщо:
 - Суб'єкти існують під дахом однієї структури та використовують спільні ресурси (офіс, сайт, працівників тощо). Наприклад, декілька фізичних осіб-підприємців (або інша комбінація юридичних та фізичних осіб) діють як одна точка реалізації товару/надання послуг, не ідентифікуючи себе як надавачів послуг.
 - Суб'єкти схеми здійснюють аналогічний вид економічної діяльності.
 - Фактичне підпорядкування суб'єктів одним особам.
 - Дроблення одного бізнесу (виробничого процесу) відбувається між декількома особами, що застосовують ССО замість сплати ПДВ, податку на прибуток організацій і податку на майно організацій основним учасником, що здійснює реальну діяльність.
 - Використання учасниками схеми тих самих вивісок, позначень, контактів, сайту в мережі "Інтернет", адрес фактичного місцезнаходження, приміщень (офісів, складських і виробничих баз і т.п.), банків, в яких відкриваються і обслуговуються розрахункові рахунки, контрольно-касової техніки, терміналів тощо.
 - Єдині для учасників схеми служби, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку, кадрового діловодства, підбір персоналу, пошук і роботу з постачальниками і покупцями, юридичний супровід, логістику тощо.

- Представлення інтересів із взаємин з державними органами та іншими контрагентами (що не входять в схему дроблення бізнесу) здійснюється одними і тими ж особами.

В міжнародній практиці, контроль за реалізацією зазначених інструментів, переважно покладається на податкові органи. Проте, інструменти які відносяться до протидії штучній зайнятості можуть покладатися на державні органи, які контролюють виконання законодавства у сфері праці. Отже, у разі впровадження відповідних інструментів в Україні, їх застосування може бути покладено на Державну фіскальну службу України та Державну службу України з питань праці.

Запроваджені законодавчі зміни розширення кола ФОП, які повинні використовувати РРО, у 2019 р. мають на меті подолати прогалини чинного законодавства про РРО та зменшення зловживань з використання ССО. Однак оцінки експертів щодо законів розійшлися. Закони підвищать спроможність держави збирати податки та є кроком в напрямку створення рівних правил гри для усіх учасників ринку, проте можуть мати негативний вплив на умови ведення бізнесу через недосконалу систему адміністрування¹. Крім того, для ефективної боротьби з контрабандою та сірим імпортом ці зміни повинні проводитися у комплексі із системною реформою митниці.

Крім того, міжнародна практика показує, що з метою більш ефективного попередження зловживань ССО електронні механізми реєстрації доходів необхідно запроваджувати разом з іншими інструментами, зокрема щодо визначення фальшивої самозайнятості, щодо поведінкового та фінансового контролю.

¹ http://imorevox.org/wordpress/wp-content/uploads/2020/01/IMoRe-report2019_10_27_UKR_120.pdf

1. Ключові принципи застосування режимів оподаткування малого бізнесу

Міжнародна практика оподаткування малого та середнього бізнесу (МСБ) містить декілька головних преференційних механізмів, які спрямовані на підтримку розвитку МСБ. До таких механізмів можна віднести²:

- **Спрощений режим на загальній системі оподаткування.** Такий режим передбачає спрощену форму обліку доходів та витрат, спрощену звітність із загальними ставками оподаткування.
- **Спеціальні режими оподаткування:**
 - **Оподаткування на базі виручки/обороту.** Цей режим фокусується на обліку доходів, встановленні граничної межі доходів та переліку дозволених видів діяльності. За цим режимом підприємець сплачує певну частку від обороту.
 - **Фіксований податок.** Цей режим фокусується на обліку доходів, встановленні граничної межі доходів та переліку дозволених видів діяльності. За цим режимом підприємець сплачує фіксовану суму податку.
 - **Спеціальний дозвіл.** Цей режим передбачає відсутність обліку доходів та видатків, встановлення переліку дозволених видів діяльності та визначення обсягу періодичних податкових платежів у формі фіксованого платежу або частки від попередньо оціненого потенційного доходу.

² Черкашин та Володимир Дубровський (2019). Оцінка досвіду різних країн у питаннях оподаткування мікро та малого бізнесу <https://iset-ua.org/ua/doslidzhennya>

2. Спрощена система оподаткування в Україні

В Україні з 1999 року з певними модифікаціями діє спеціальний податковий режим – спрощена система оподаткування, обліку та звітності (ССО) малого бізнесу, яка розповсюджується як на фізичних осіб-підприємців (ФОП), так і на юридичних осіб (ЮО). Суб'єкти господарювання, які застосовують ССО класифікуються на 4 групи за обсягом максимального доходу та рівнем ставки оподаткування, дозволеними видами економічної діяльності, можливістю використання праці найманих осіб тощо (Таблиця 1).

Таблиця 1. Основні параметри ССО України

Група	Ставка єдиного податку	Гранична межа обсягу доходу	Наймани працівники	Форма	Податковий період	Види діяльності	
						Дозволені	Не дозволені
1 група	10% прожиткового мінімуму	0,3 млн грн (1 млн грн за новим законом)	Не дозволено	ФОП	1 рік	Роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або діяльність з надання побутових послуг населенню	Всі інші
2 група	20% мінімальної заробітної плати	1,5 млн грн (5 млн грн за новим законом)	Менше 10 осіб	ФОП	1 рік	Послуги платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	Посередницькі послуги, пов'язані з нерухомим майном, виробництво, постачання, продажу ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного/на півдорогоцінного каміння
3 група	3% доходу - у разі сплати ПДВ, 5% доходу – у разі включення ПДВ.	5 млн грн (7 млн грн за новим законом)	Не обмежено	ФОП, ЮО	1 квартал	Всі види діяльності	Немає
4 група	0,19- 2,43% в залежності від категорії земель	Не обмежено	Не обмежено (ЮО), Не дозволено (ФОП)	ФОП (фермери), ЮО (частка с/г вир-ва більше 75%)	1 рік	Сільськогосподарські товаровиробники	Всі інші

Джерело: Податковий кодекс України

2.1. Зловживання системою спрощеного оподаткування в Україні

Поточні законодавчі норми створюють умови для зловживання ССО з метою зменшення податкового навантаження. Існуючі дослідження³ зловживання ССО в Україні виділяють такі найбільш поширені практики зловживання:

- **Оформлення штатного персоналу.** Відповідно до цієї схеми юридичні особи не оформляють працівників, а співпрацюють з ними, як з фізичними особами підприємцями 3-ої групи. Вигодою цієї схеми є те, що замість сплати 18% податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) працівником, 1,5% військового податку та 22% єдиного соціального внеску (ЄСВ) роботодавцем – сплачується лише єдиний податок по ставці 5% від загальних доходів та мінімальний єдиний соціальний внесок (ЄСВ) на рівні 22% від мінімальної заробітної плати. Використання цієї схеми характерно для сфер, які потребують достатньо високого рівня професійних навиків (ІТ, юридична/фінансова консультація тощо), проте може бути поширене й у інших сферах.
- **Заниження обороту.** Відповідно до цієї схеми, ЮО та ФОП не обліковують всі обсяги доходів, що стає можливим через відсутність достатнього рівня контролю за їх діяльністю та спрощеною системою звітності.
- **Штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності.** Ця схема є особливою формою поєднання схем із заниження оборотів та оформлення персоналу на ФОП. Відповідно до цієї схеми, бізнес використовує співробітників зареєстрованих як ФОП у якості бази для збільшення обороту компанії та уникнення загальної системи оподаткування. Використання цієї схеми характерно для роздрібних торгових мереж – яскравим прикладом є торгівля через “онлайн-магазини” (Приклад схеми штучного подрібнення бізнесу наведено у Додатку А). На відміну від першого прикладу, коли ФОП виступає підрядником компанії, але контракти заключаються основною компанією, в даному випадку ФОП виступає в якості продавця послуг клієнтам – що дає можливість додатково уникати ПДВ та податку на прибуток.
- **Реалізація контрабанди через ФОП та ЮО, які використовують ССО.** Ця схема є спорідненою зі схемою заниження оборотів – відсутність достатнього контролю за економічною діяльністю та спрощена звітність створюють можливість для реалізації товарів, які нелегально завезені до країни.

³ Дубровський, Черкашин, Гетьман. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики.
<http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2019/Pdf/Analiz-shem-2019-FINAL.pdf>

Українська практика. В Україні існують і законодавчі ініціативи, і вже затверджені законодавчі норми, направлені на попередження зловживанню ССО.

У вересні 2019 р. був прийнятий пакет законів, що запровадив низку змін, пов'язаних із запровадженням програмних РРО, електронних чеків, розширенням кола ФОПів, які повинні використовувати РРО, та винагородою покупцям, які повідомили про порушення при видачі чеку (кешбек) та збільшення штрафів за порушення законодавства⁴.

Метою цих змін є виправлення прогалин діючого законодавства про РРО та попередження заниження задекларованих доходів (коли окремі платники податків не реєстрували всі свої розрахункові операції або реєстрували їх частково). Запровадження змін щодо РРО буде проводитися в декілька етапів:

- З 1 жовтня 2020 року правила застосують для видів економічної діяльності з високим рівнем ризику (Реалізація товарів та надання послуг) через мережу Інтернет, реалізація технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту, лікарських засобів, виробів медичного призначення та надання платних послуг у сфері охорони здоров'я; реалізація ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів; роздрібна торгівля уживаними товарами; турагенства і туроператори; готелі та подібні місця тимчасового розміщення; реалізація текстилю.
- З 1 січня 2021 року РРО будуть застосовувати всі платники єдиного податку 2-4 групи.

Оцінки експертів щодо законів розійшлися. Більшість вважають, що закони підвищать спроможність держави збирати податки, проте можуть мати негативний вплив на умови ведення бізнесу через недосконалу систему адміністрування⁵.

Законодавчі ініціативи, якими планувалося запровадити інструменти щодо попередження фальсифікованої самозайнятості, пропонувалися в 2019 році проте не були прийняті.⁶

⁴ http://imorevox.org/wordpress/wp-content/uploads/2020/01/IMoRe-report2019_10_27_UKR_120.pdf

⁵ http://imorevox.org/wordpress/wp-content/uploads/2020/01/IMoRe-report2019_10_27_UKR_120.pdf

⁶ ЗАКОН УКРАЇНИ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо посилення захисту прав працівників та протидії застосуванню незадекларованої праці, <https://www.msp.gov.ua/projects/401/>

3. Міжнародний досвід застосування механізмів попередження ухилення від сплати податків та соціальних внесків

Уникнення від оподаткування та сіра мінімізація оподаткування – економічні явища, які потребують комплексного підходу. Загалом, можна виділити три парадигми до подолання цих явищ⁷:

- “Парадигма примусу правозастосування”. У цьому випадку акцент робиться виключно на пригніченні протиправної поведінки через часті ревізії та жорсткі покарання. Це загальноприйнята парадигма податкових адміністрацій і вона добре відповідає моделі ухилення від сплати податків, заснований на теорії економіки злочинності. Відповідно до цієї моделі особи роблять вибір щодо протиправної діяльності в залежності від доходів отриманих від ухилення від сплати податків, вірогідності виявлення, штрафу за несплачені податки. Чим більш жорсткими є інструменти покарання та вищою є ймовірність їх застосування – тим менше стимулів існує для уникнення оподаткування.

Стандартні методи включають збільшення кількості аудитів, поліпшення їх якості; поліпшення обміну інформацією між відповідальними органами; збільшення штрафних санкцій; оприлюднення судових рішень щодо ухилення від сплати податків у засобах масової інформації; надання додаткових повноважень для збирання фінансової інформації та ідентифікації платників податків шляхом кращого використання сторонньої інформації.

- “Парадигма забезпечення якості сервісу” визнає роль першої парадигми, але також визначає роль податкової адміністрації як фасилітатора та постачальника послуг платникам податків. Ця парадигма підкреслює роль наданих урядом послуг як стимулів ухилення від оподаткування. Відповідно, чим кращими є послуги податкової адміністрації тим меншими є стимули до протиправних дій.

Можливі інструменти політики включають сприяння освіті платників податків, надання допомоги платникам податків у подачі декларацій та сплаті податків, вдосконалення консультацій, спрощення податків та податкових форм та спрощення сплати податків.

- “Парадигма довіри” фокусується на важливості етики у сплаті податків. У цій парадигмі ключовим є зміна культури сплати податків, шляхом використання

⁷ Alm, J. (2011). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77.

засобів масової інформації для пропагандування сплати податків, як етичної форми поведінки; оприлюднення інформації щодо шахраїв; формування суспільного розуміння зв'язку між сплатою податків та отриманням суспільних благ.

ССО сама по собі є інструментом запобігання уникненню від податків та відноситься до “Парадигми забезпечення якості сервісу”. Відповідно, у цьому звіті розглянуто інструменти протидії зловживанню ССО, які в першу чергу відносяться до “Парадигми примусу правозастосування”. Для аналізу існуючих механізмів протидії зловживанню спрощеними режимами оподаткування варто взяти до уваги досвід економічно розвинутих країн. В якості таких орієнтирів в роботі розглянуто Сполучені Штати Америки та країни Європейського союзу.

Загалом, міжнародну практику боротьби з ухиленням від сплати податків представниками малого та середнього бізнесу можна розділити на два блоки: практики, які поширюються на всі форми суб'єктів підприємницької діяльності, та практики, направлені на зловживання саме спрощеною системою оподаткування.

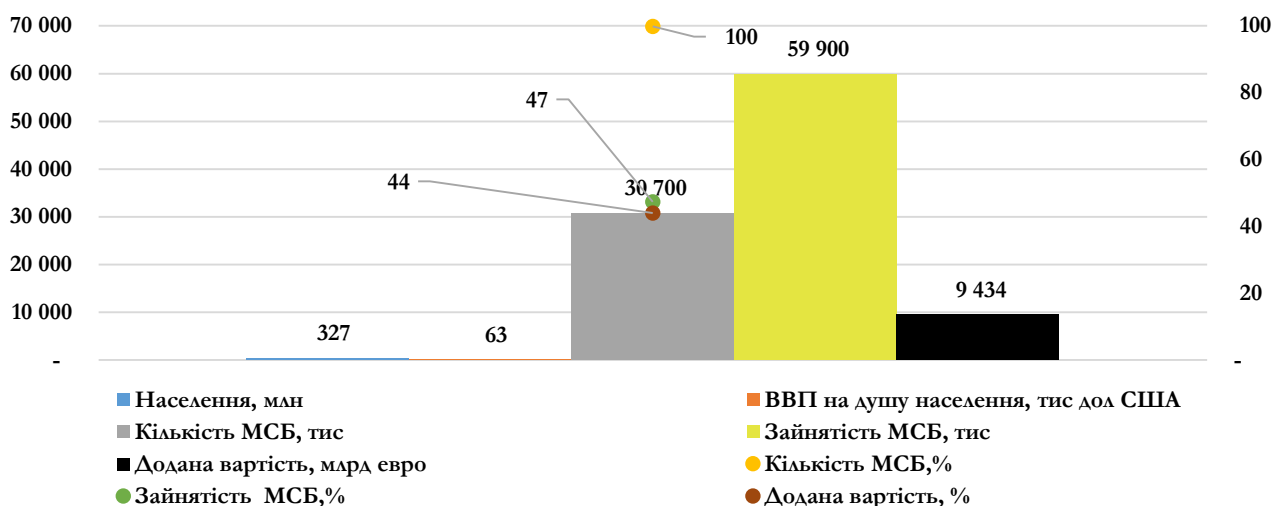
3.1. Сполучені Штати Америки

Оформлення штатного персоналу як незалежного підрядника

Відповідно до наявних досліджень в Сполучених Штатах Америки (США) серед бізнесу поширеною є практика неправильної класифікації штатних працівників як незалежних підрядників (НП). The Economic Policy Institute⁸ оцінює, що від 10 до 20% роботодавців США неправильно класифікують принаймні одного працівника як НП.

Неправомірна класифікація працівників проводиться у майже всіх сферах економічної діяльності, де малі суб'єкти співпрацюють з великими компаніями. НП не вважаються працівниками та не охоплюються системою соціального страхування.

⁸ The Economic Policy Institute, <https://www.epi.org/publication/independent-contractor-misclassification/>



Можливою причиною таких помилок є спроби уникнути зобов'язань, пов'язаних із повноцінним формальним працевлаштуванням та заощадити на оплаті праці. Схема неправомірної класифікації НП допомагає уникати сплати пенсійного внеску та внеску на медичне забезпечення (в 2013 та 2014 роках складало 15,3% валової заробітної плати), а також федеральних та місцевих (на рівні штатів) податків на страхування на випадок безробіття.

Фактично, схема неправомірної класифікації працівника як НП, відповідає українській схемі оформлення штатного персоналу, як підрядників з використанням статусу ФОП, до якого застосовується ССО.

В США існує декілька інструментів, які використовуються для визначення легального статусу працівника. Серед них “Common Law” тест та ABC тест⁹, які використовують майже однакові принципи.

Common Law тест. Цей тест використовується Службою внутрішніх доходів, Округом Колумбія та 16 штатами¹⁰. Особа вважається штатним працівником, якщо роботодавець виконує хоча б одну з наступних умов:

- **Поведінковий контроль.** Контроль поведінки існує тоді, коли роботодавець керує та/або контролює, як його працівники виконують завдання. Прикладом поведінкового контролю може бути контролювання того, де виконується робота, коли виконується робота, та як виконується робота. Особливо якщо застосовується затверджений кодекс поведінки працівника.

⁹ The California Legislative Information, http://leginfo.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201920200AB5

¹⁰ Алабама, Арізона, Коннектикут, Флоріда, Айова, Кентукі, Мічиган, Мінесота, Міссісіпі, Міссурі, Нью Йорк, Північна Кароліна, Північна Дакота, Південна Кароліна, Південна Дакота та Техас <https://www.wrapbook.com/worker-classification-tests-by-state/>

- **Фінансовий контроль.** Фінансовий контроль існує, якщо роботодавці мають право контролювати фінанси своїх працівників. Прикладом фінансового контролю може бути відшкодування витрат, які несе працівник, надання працівнику засобів чи обладнання тощо.

Більш того, наявність фінансового контролю також визначається тим, наскільки легко працівник надає аналогічні послуги на відкритому ринку. Іншими словами, чи наявні в особи декілька клієнтів одночасно.

- **Взаємодія Роботодавець-Працівник.** Якщо взаємодія між особами має формат Роботодавець-Працівник, то одна з осіб є робітником. Наявність відповідних відносин визначається шляхом наявності письмових договорів або заяв про роботу з описом намічених відносин, умов найму (наприклад, його тривалість) тощо.

Одним з головних критеріїв визначення наявності взаємодії Роботодавець-Працівник є відповідність діяльності працівника звичайній діяльності роботодавця. Іншими словами, програміст, який надає послуги мережі роздрібної торгівлі може бути незалежним підрядником, в той час як програміст, який працює на ІТ компанію є найманим працівником.

АВС тест. Цей тест використовується Департаментом Праці США та 35 штатами¹¹. Відповідно до АВС тесту за замовчуванням особа вважається штатним працівником, але може бути визнана НП, якщо виконуються умови схожі на принципи закладені у Common Law тесті:

- **Відсутність контролю над працівником.** Працівник визнається НП, якщо відсутній контроль над виконанням роботи. Відсутність контролю існує, якщо працівник вільний від керівництва або контролю наймаючої організації як за домовленістю, так і фактично. Існують винятки/обмеження до цього правила: наприклад, встановлення кількості робочих годин для виконання робіт. Проте, обмежуючі дії не можуть бути спрямовані на координацію працівника на те, як повинна виконуватися робота.
- **Вид діяльності працівника.** Працівник вважається НП, якщо він виконує роботи, які не належать до головної економічної активності роботодавця. Наприклад, спеціаліст з реклами, який розробляє рекламну компанію для ресторану є НП. Водночас спеціаліст з реклами, який розробляє рекламну

¹¹ Аляска, Арканзас, Каліфорнія, Колорадо, Коннектикут, Делавер, Джорджія, Гаваї, Айдахо, Іллінойс, Індіана, Канзас, Луїзіана, Мейн, Меріленд, Массачусетс, Монтана, Небраска, Невада, Нью Гемпшир, Нью Джерсі, Нью Мехіко, Огайо, Оклахома, Орегон, Пенсільванія, Род Айленд, Тенессі, Юта, Вермонт, Вірджинія, Вашингтон, Західна Вірджинія, Вісконсін та Вайомінг. <https://www.wrapbook.com/worker-classification-tests-by-state/>

компанію для ресторану в рамках взаємодії з рекламним агентством є штатним працівником.

- **Незалежна ідентифікація.** Особи як правило, є незалежними підрядниками, якщо вони мають власну бізнес ідентичність та займаються бізнесом для отримання прибутку на відкритому ринку. Чим більше залежність працівника від доходів від конкретного роботодавця, тим ймовірніше те, що він є штатним працівником.

Заниження задекларованих доходів

Служба внутрішніх доходів (СВД) США має багаторівневу систему верифікації задекларованих доходів та встановлення “червоних міток” для випадків з високим рівнем ризику заниження доходів.

“Червоні мітки” СВД - Система дискримінантних функцій (Discriminant Function System), яка використовується СВД для отримання оцінки податкової декларації. Чим вищий показник, тим більша ймовірність детальної перевірки податкової декларації.

Фактично, це велика база даних, яка переглядає задекларовані прибутки, порівнює вказаний дохід з інформацією, яку надають треті сторони (роботодавці, клієнти, банки та інші фінансові установи). Система проводить статистичний аналіз кожної податкової декларації відповідно до певного алгоритму, і якщо в декларації є невідповідності даним з інших джерел, або декларація виходить за рамки статистичних норм, вона буде визначена як ризикова.

Власне, алгоритми системи роботи є секретними, але фахівці у податкових питаннях США виокремлюють чинники, на які СВД звертає більше уваги. У фізичних осіб та малого бізнесу червоні мітки є різними, що визначається особливостями природи діяльності фізичних осіб та фірм.

Деякі фактори, які впливають на встановлення червоних міток для фізичних осіб:

- **Заокруглені цифри:** Ймовірність того, що дохід від діяльності є круглою цифрою, дуже невелика. Відповідно, якщо цифри округлені, то ймовірність того, що особа не використовує фактичні цифри є вищою.
- **Невідповідність даним з третіх джерел.** Якщо порівняння податкової декларації з даними контрагентів не співпадає, такі випадки визнаються ризиковими.
- **Недбала або неповна інформація.** Одна з найсуттєвіших червоних міток – це наявність у податковій декларації математичних помилок або відсутність інформації.

- **Низький дохід за професією.** Система визначає ризиковими декларації, в яких задекларований дохід є значно нижчим у порівнянні з середнім рівнем для професії та місця проживання платника податків.

Великі коливання доходів. Червоною міткою є великі перепади задекларованих доходів за декілька звітних періодів.

3.2. Європейський Союз, Велика Британія та інші країни

Країни Європейського Союзу (ЄС) – це країни з високими витратами на соціальне забезпечення, і тому роботодавці ЄС схильні уникати внесків на соціальне страхування, приховуючи свій статус роботодавця. Існують різні методи приховування трудових відносин між роботодавцем та працівником, включаючи реєстрацію фальшивої самозайнятості та/чи мікропідприємств, або використання ланцюга субпідрядників, які наймають та приймають працівників на короткий термін.

Фактично, ці схеми неправомірної класифікації працівника як НП, відповідають українській схемі оформлення штатного персоналу, як підрядників з використанням статусу ФОП, до якого застосовується ССО.

Законодавчі заходи, пов'язані з запобіганням фальшивої самозайнятості вбудовані до трудового законодавства, систем оподаткування та соціального забезпечення багатьох країн ЄС¹². Наприклад, широко застосовуються юридичні критерії, які розрізняють зайнятість від самозайнятості.

Крім того, застосовуються інструменти, покликані попереджати такі методи сірої мінімізації оподаткування як зниження обороту та штучного подрібнення бізнесу.

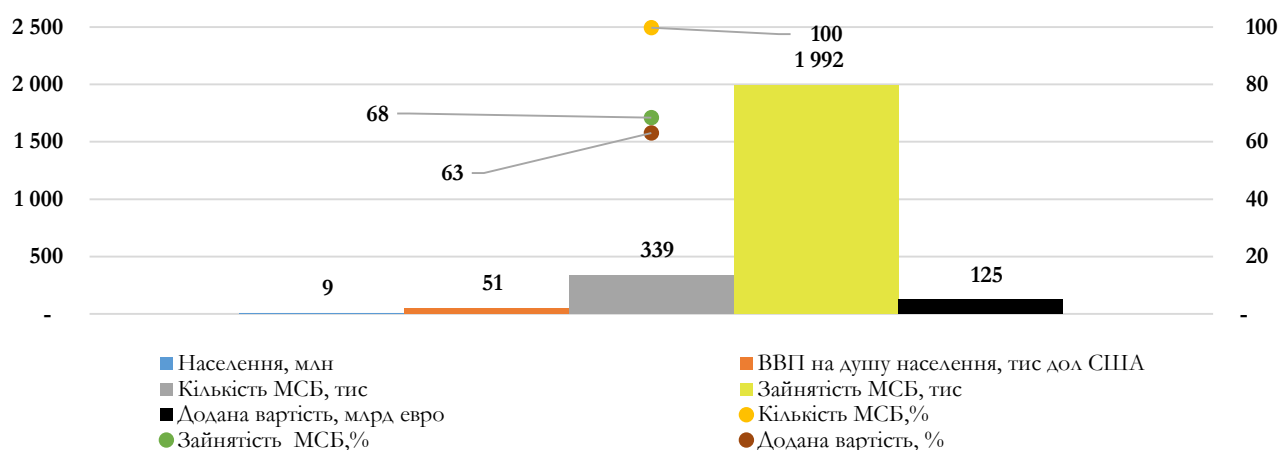
Електронні механізми реєстрації доходів

Зниження доходів є класичним та поширеним шляхом ухилення від оподаткування. Головними механізмами, які використовуються для протидії зниженню задекларованих доходів є впровадження інструментів реєстрації платежів. Загалом, такі інструменти використовують у секторах роздрібної торгівлі та сфери послуг.

¹² The Practices of Enforcement Bodies in Detecting and Preventing Bogus Self-Employment, <https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=17971&langId=en>

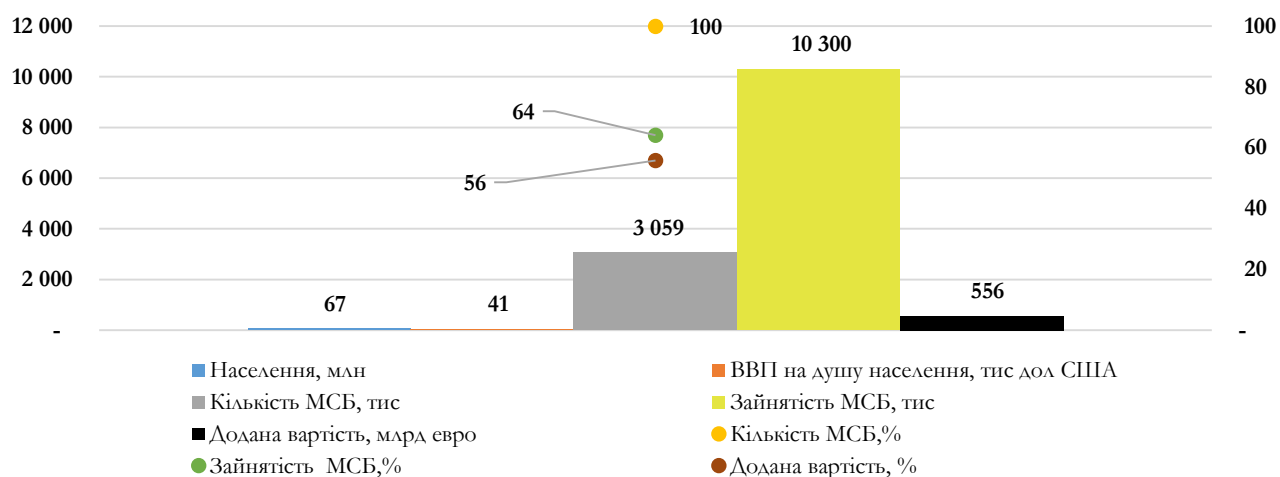
Австрія. Австрійським законодавством передбачено, що з 1 січня 2016 року на кожну транзакцію має бути видано квитанцію. Передбачено обов'язкове впровадження електронних касових апаратів чи інших електронних систем запису та для друку квитанцій для всіх підприємств із щорічним оборотом понад 15 000 євро за умови, що річний оборот готівки перевищує 7 500 євро.

Касовий апарат повинен мати накопичувальну пам'ять, тобто транзакції, записані в касі, додаються постійно. Кумулятивна пам'ять є частиною підпису і є ще одним заходом для запобігання маніпуляціям. Це рішення було вигідним, оскільки забезпечує технічну точність, низьку вартість та дозволяє ефективно керувати аудитами.



Франція. З метою боротьби з шахрайством з ПДВ у 2016 році було прийнято законопроект, який встановлює зобов'язання торговців та інших платників ПДВ використовувати захищену та сертифіковану систему касових апаратів або програмне забезпечення бухгалтерського обліку.

Використання захищеної системи повинно бути засвідчено сертифікатом, виданим акредитованою організацією або виробником. У випадках, коли сертифікація не відповідає цим вимогам, передбачається штраф у розмірі 7 500 євро на кожен реєстраційний апарат і порушник повинен виправити ситуацію протягом 60 днів.



Угорщина. У 2014 році Угорщина запровадила систему онлайн реєстрації платежів. Законодавчо визначені технічні характеристики касових апаратів, вимоги безпеки, процес ідентифікації користувача та правила ліцензування касових апаратів.

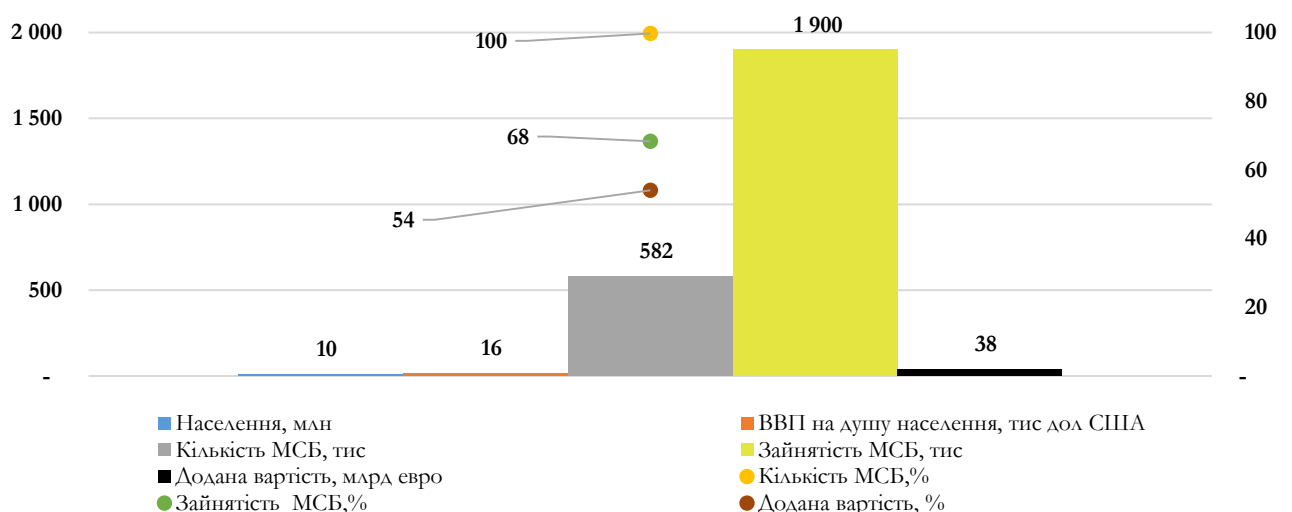
Дані регулярно і з високою частотою передаються податковому органу. Беручи до уваги необхідність забезпечення надійності, найкращим шляхом передачі було визначено операторів мережі мобільних телефонів. Мобільні оператори є ідентифікованими та надійними постачальниками послуг, а мобільна мережа охоплює майже всю країну. Для забезпечення конфіденційності було введено криптографічні рішення на рівні банку, інфраструктуру яких надає податковий орган.

Система була вперше запроваджена в секторах роздрібної торгівлі, а в 2016 році була розширена на сферу обслуговування та автосалони. Для встановлення інструменту малі підприємства отримують субсидії на п'ять реєстраційних апаратів.

Податковий орган Угорщини має мобільні інспекційні пристрої, на яких відображені діючі касові апарати. Використовуючи ці пристрої, інспектор може безпосередньо отримати доступ до даних конкретного платника податків. Вхідні дані зберігаються у сховищі даних, що дозволяє здійснювати постійну оцінку, аналіз та налаштування списку магазинів, вибраних для податкового аудиту.

Аудитор також може перевірити, чи відповідає кількість та тип електронних касових апаратів у конкретному магазині кількості та типу, зареєстрованим у центральній базі даних, а також перевірити, чи відповідає сума грошей чи грошовий еквівалент у касі, сумі, вказаній на блоці фіскального контролю.

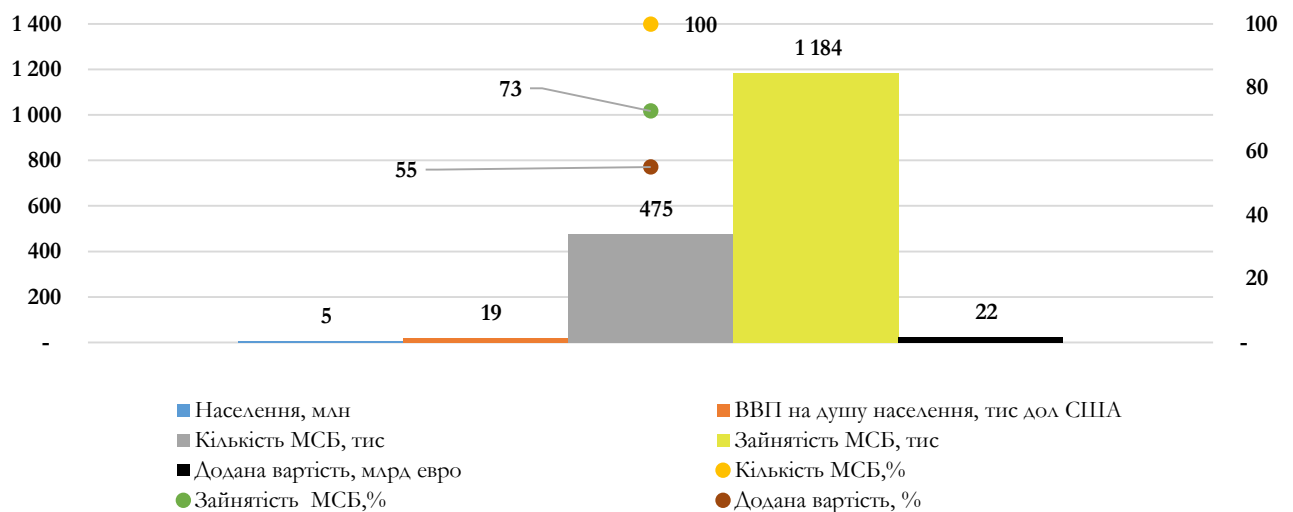
У перший рік впровадження доходи від сплати ПДВ зросли на 15% у відповідних секторах, і як результат, збільшення доходів від ПДВ перевищило загальні витрати всього проекту вже під час впровадження. З того часу відбувається постійне очищення економіки. Крім того, відбулося збільшення кількості офіційно зареєстрованих працівників.



Словаччина. Електронні касові апарати були введені у Словацькій Республіці у 2008 році. Законодавство розширило перелік суб'єктів господарської діяльності які повинні використовувати електронні касові апарати при продажу товарів та послуг, також було створено віртуальний електронний касовий апарат.

Усі фінансові операції, здійснені продавцем, зберігаються та є доступними для податкової адміністрації. Податкові ревізори можуть негайно отримати доступ до такої інформації як розташування торгових точок, виданих квитанцій (фіскальних та нефіскальних квитанцій), кількості грошей у касі тощо.

Усі звіти, створені податковими аудиторами, легко обробляються з використанням аналітичного програмного забезпечення, наприклад IDEA. Податкові ревізори можуть отримувати точну інформацію про фіскальну поведінку підприємця та виявляти ризикові фіскальні операції.



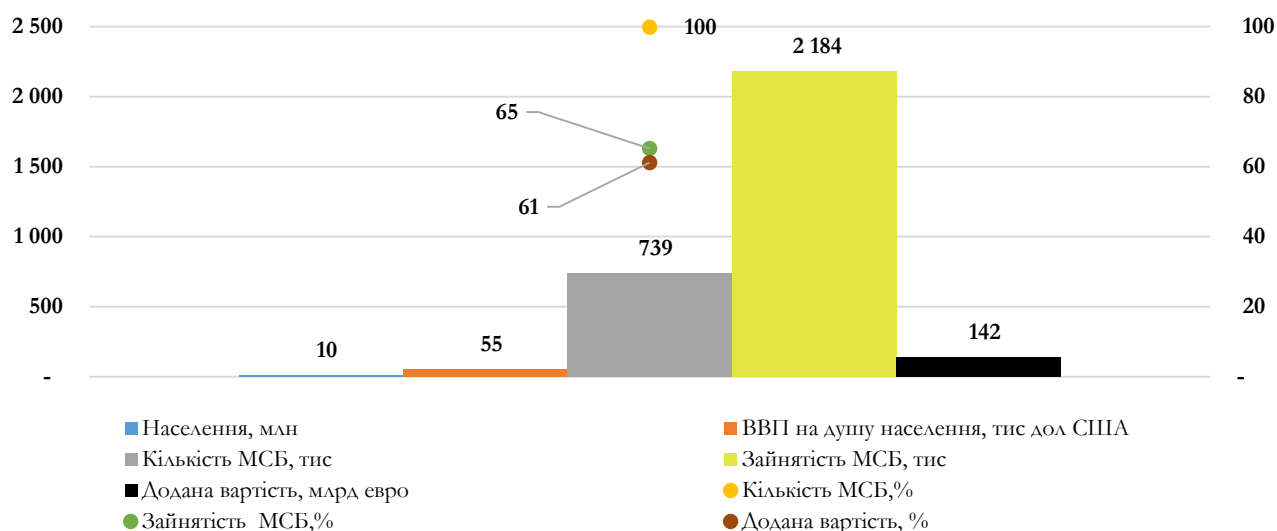
Швеція. Шведське законодавство вимагає, щоб продажі були зареєстровані в касі, підключеній до системи фіскального контролю. Касовий апарат повинен відповідати певному стандарту. Платники податків повинні зареєструватися у податковому органі, щоб підтвердити, що вони використовують електронну касу.

В електронній базі зберігається інформація щодо загальної кількості виданих/відсутніх квитанцій, загального обсягу продажів. На рівні індивідуальної транзакції зберігається інформація про номер квитанції; дату, час, суму продажу; суму ПДВ тощо. Інформація шифрується та доступна лише шведській податковій інспекції.

Ініціатива спрямована на всі сектори, які продають товари та послуги, які часто платять готівкою з певними винятками (таксі, електронна комерція, ігрові автомати). Загалом платники податків можуть подати заявку на звільнення від такої системи. Для цього необхідно довести надійність бухгалтерського обліку, і що фіскальний контроль може бути гарантований іншими способами. Вартість впровадження

становила в середньому близько 2 500 євро за касу, включаючи витрати на обладнання та установки.

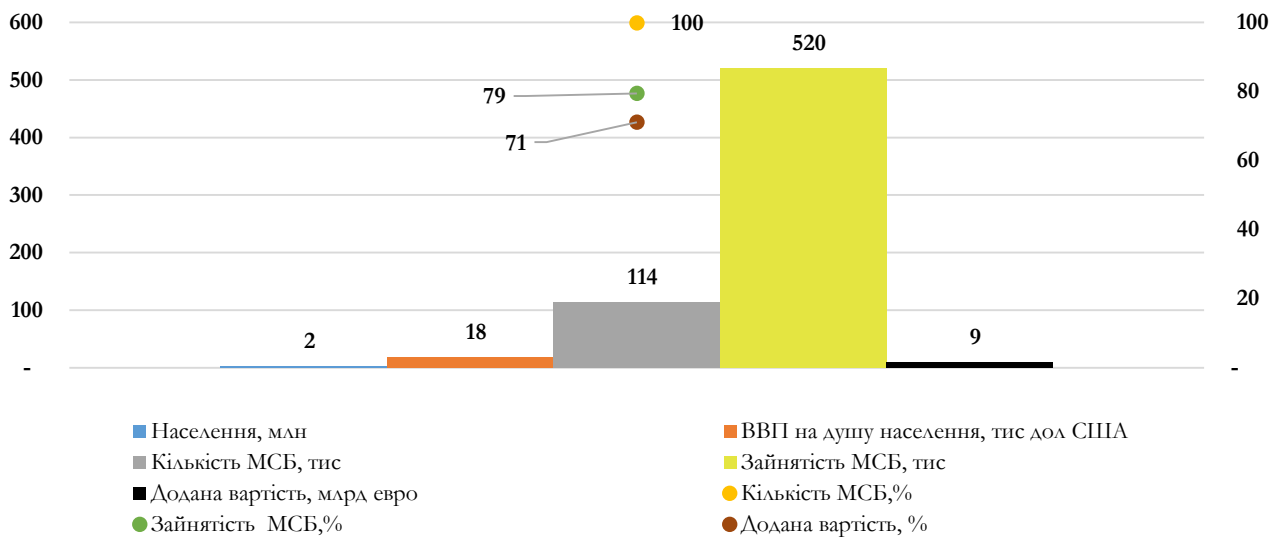
Безпосереднім ефектом після запровадження вимог стало 5% збільшення звітних доходів. Це означає, що реформа призвела до збільшення податкових надходжень щонайменше на 3 млрд шведських крон (320 млн. євро) на рік у результаті зменшення ухилення від сплати податків. Крім того, введення інструменту фіскального контролю мало суттєвий превентивний ефект, що також сприяло збільшенню збору доходів.



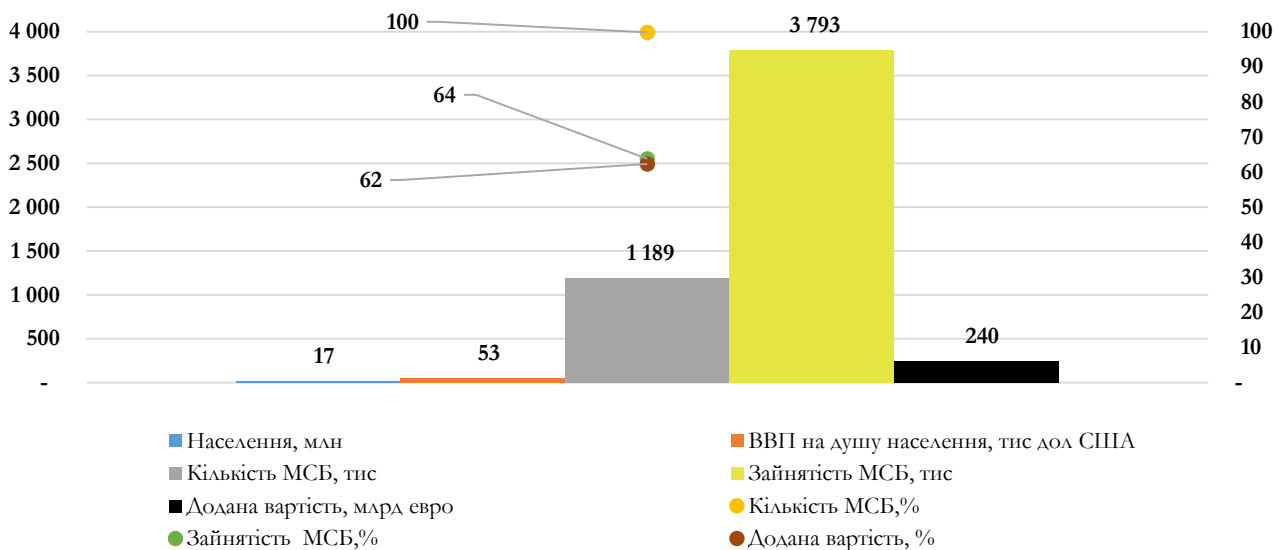
Механізми звітування про порушення трудового законодавства

Механізми повідомлення про підозру в незаконній діяльності у податковій та трудовій сферах існують у багатьох країнах світу. Як правило, такі механізми діють у вигляді «гарячих ліній» та он-лайн порталів для скарг.

Латвія. На веб-сайтах Державної служби доходів та Державної інспекції праці надається інформація про порядок надання скарги. Державна служба доходів має безкоштовну лінію довідок, а скарги також можна подавати через електронну пошту та мобільні додатки. Державна інспекція праці на своїй сторінці має анонімну довідкову службу та спеціальний розділ, що дозволяє особам подавати скаргу через електронні канали.



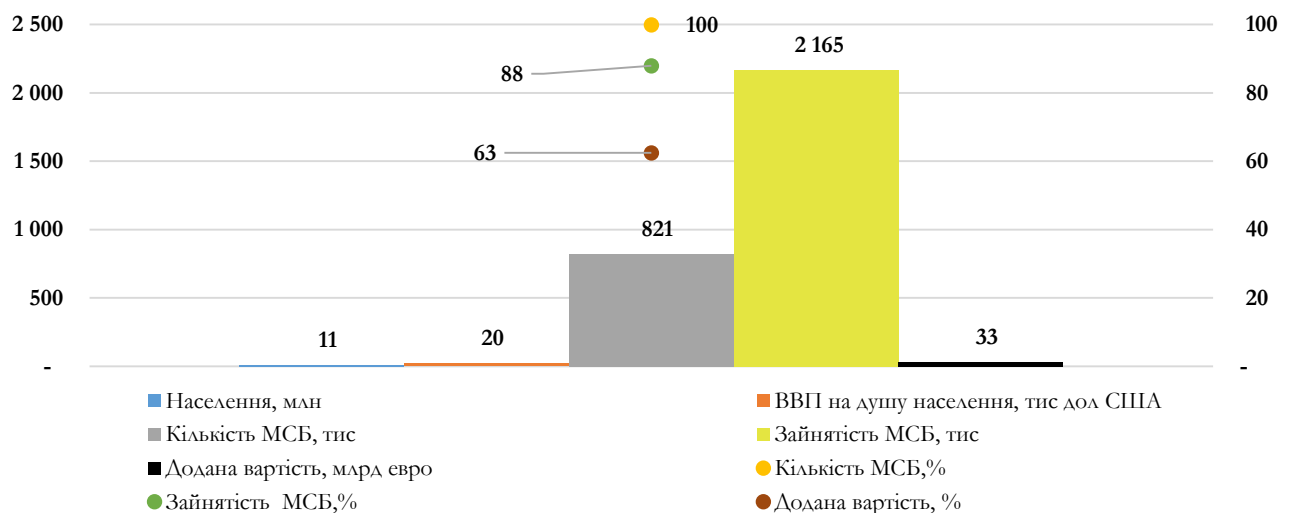
Нідерланди. На веб-сайтах Міністерства соціальної політики та зайнятості та Податкової служби представлено декілька можливостей для скарг: Можна здійснити анонімний телефонний дзвінок або поскаржитися через веб-форму.



Оформлення штатного персоналу як незалежного підприємця

Греція. У країні існує декілька форматів самозайнятості – "незалежні самозайняті" (або "вільні професії"), "фрілансери" та "фермери", до яких застосовуються не тільки норми соціального страхування, відмінні від загальної системи, але й відмінні між різними формами самозайнятості.

В 2010 році було прийнято закон 3846/2010, яким передбачена норма щодо невизнання особи самозайнятою. Відповідно до введеної норми, особа не може бути визнана самозайнятою та визнається штатним працівником, якщо вона виконує роботу для того ж самого клієнта протягом дев'яти місяців поспіль. Крім того, закон перекинув тягар доказування законності використання статусу самозайнятого з працівника на роботодавця.



Ірландія. В Ірландії рішення щодо статусу зайнятого працівника приймаються "переглянувши, чим ти займаєшся, як ти це робиш, та на яких умовах ти цим займаєшся"¹³. Якщо статус працівників оскаржується, Департамент доходів та соціального захисту та суд прийматимуть рішення на основі законодавчо визначених критеріїв.

Особа як правило є працівником, якщо вона:

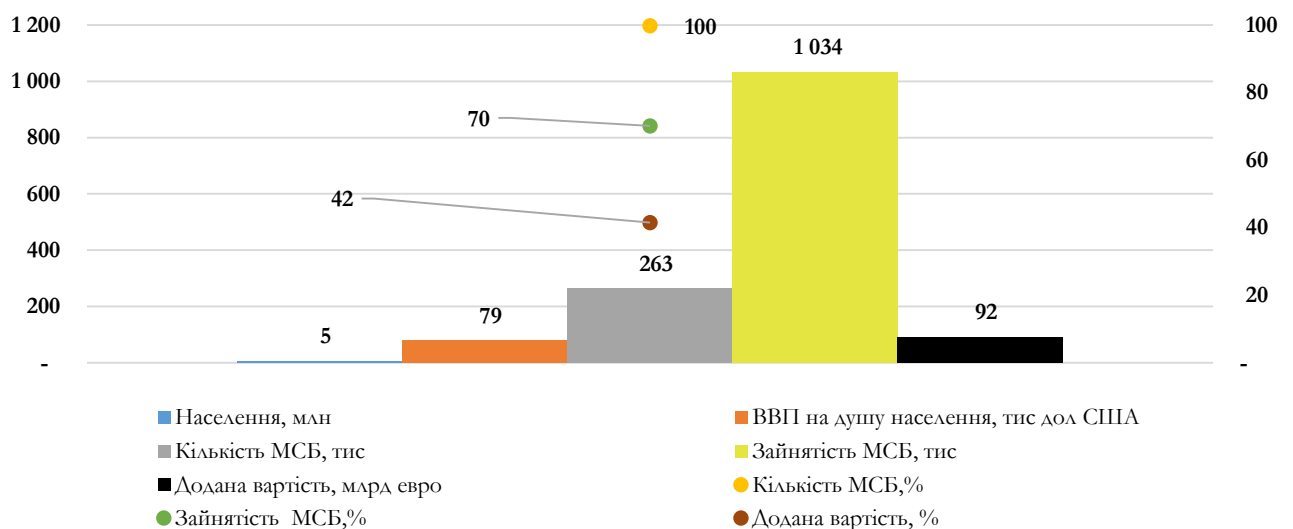
- Знаходиться під контролем іншої людини, яка визначає як, коли і де слід проводити роботу
- Поставляє лише робочу силу
- Отримує фіксовану погодинну / тижневу / місячну заробітну плату

¹³ Citizens Information (2016). Different types of employment, http://www.citizensinformation.ie/en/employment/types_of_employment/types_of_employment.html

- Не постачає матеріали для роботи
- Не надає обладнання для роботи (крім дрібних інструментів)
- Не піддається особистому фінансовому ризику при виконанні робіт
- Не несе відповідальності за інвестиції та управління в бізнесі
- Працює відповідно до заданої кількості годин на тиждень або місяць
- Працює для однієї людини або для одного бізнесу
- Отримує компенсацію покриття витрат на проживання та / або проїзда
- Має право на додаткову оплату або вихідний час за понаднормовий час.

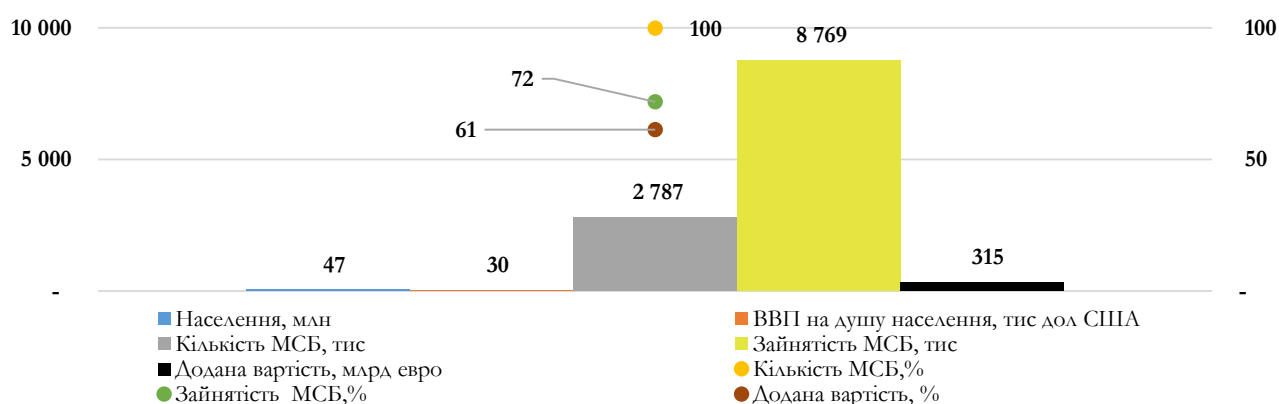
Особа, як правило є самозайнятою, якщо вона:

- Володіє власним бізнесом
- Несе фінансові ризики через виконання зобов'язань за контрактом
- Несе відповідальність за інвестиції та управління на підприємстві
- Має контроль над тим, що робиться, як робиться, коли, де і ким робиться
- Вільно наймає інших людей на нею визначених умовах
- Надає одні і ті ж послуги більш ніж одній особі або бізнесу одночасно
- Надає матеріали для роботи
- Забезпечує обладнанням необхідним для роботи
- Має постійне місце діяльності, де можуть зберігатися матеріали, обладнання тощо
- Визначає вартість роботи
- Організує власне страхування
- Контролює години роботи під час виконання трудових зобов'язань.



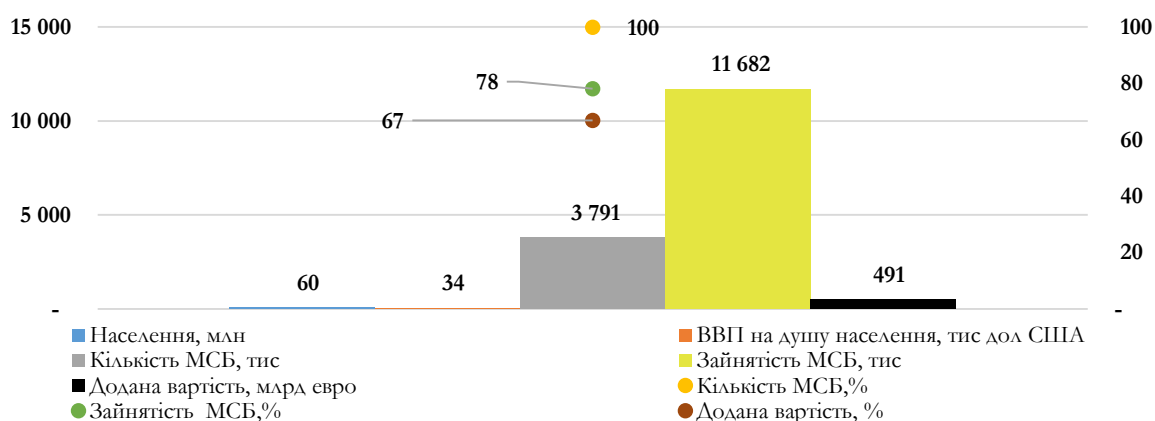
Іспанія. Законодавство Іспанії вимагає, щоб письмові договори між самозайнятими працівниками та клієнтами були укладені та зареєстрованими в Державній службі зайнятості. Крім того, законом фальшивими самозайнятими працівниками є особи, які:

- Здійснюють професійну діяльність головним чином для однієї особи/компанії і залежать від цього клієнта щонайменше на 75% від загального доходу
- Відповідають за діяльність інших працівників та/або підпорядковані іншим працівникам компанії у реалізації своєї професійної діяльності
- Виконують абсолютно таку ж роботу, як і безпосередні працівники компанії-клієнта
- Не мають власних ресурсів та інструментів для реалізації діяльності.



Італія. Починаючи з 2000 року, країна систематично модифікує своє трудове законодавство, спрямоване на боротьбу з фальшивою самозайнятістю. Реформування направлене на чітке розмежування між справжньою і помилковою самозайнятістю. Було введено презумпцію штатної зайнятості для працівників зі статусом самозайнятих, якщо виконуються два з трьох критеріїв:

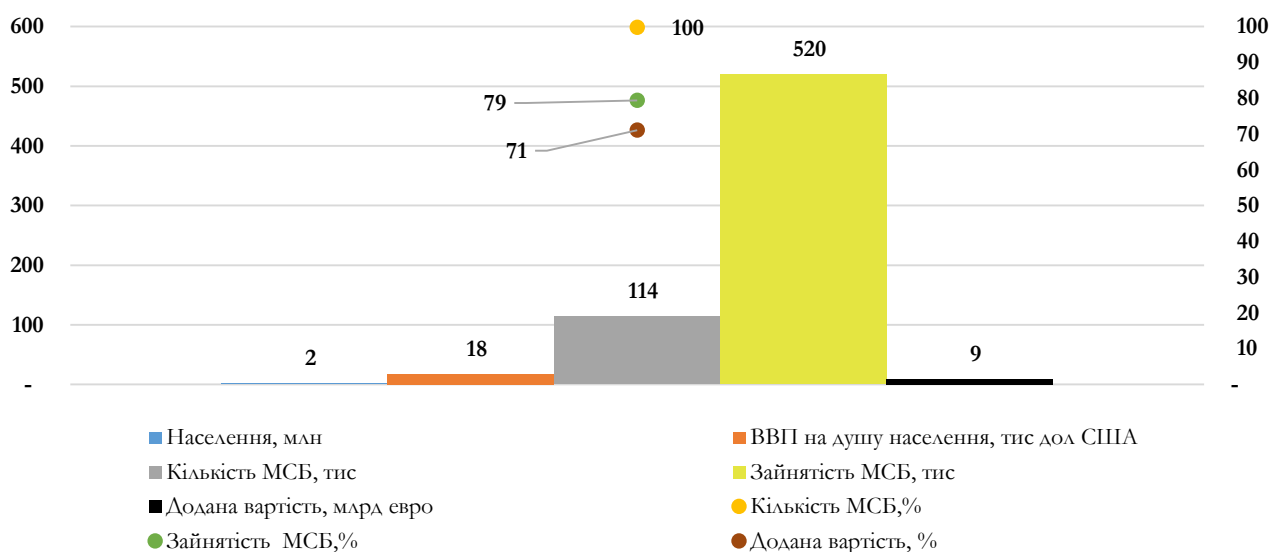
- Сторони співпрацювали понад вісім місяців протягом дворічного періоду
- Працівники отримують понад 80% щорічного доходу від одного клієнта
- Постійне перебування працівника у приміщенні клієнта.



Латвія. У країні на регулювання фальшивої самозайнятості направлено Закон про податок на доходи фізичних осіб. Цей законодавчий акт визначає умови, за яких самозайнята особа повинна визначатися як штатний працівник.

Відповідно до змін до закону від 2007 року, особа визнається штатним працівником, якщо виконується хоча б одна з шести наступних умов:

- Особа є економічно залежною від бізнесу, якому надає послуги
- Особа не несе персонального фінансового ризику і персональної відповідальності за будь-який прибуток чи збиток бізнесу
- Особа є інтегрованою в підприємство, якому надає послуги
- Відпустки осіб та порядок їх затвердження підпадають під дію внутрішніх процедур підприємства або графіку роботи інших осіб, зайнятих на підприємстві
- Особа виконує роботи під керівництвом або контролем представників підприємства і не має можливості використовувати субпідрядників
- Особа не має основних засобів, матеріалів чи інших активів, які використовуються при виконанні робіт (цей критерій не поширюється на особисті автомобілі або окремі особисті інструменти).

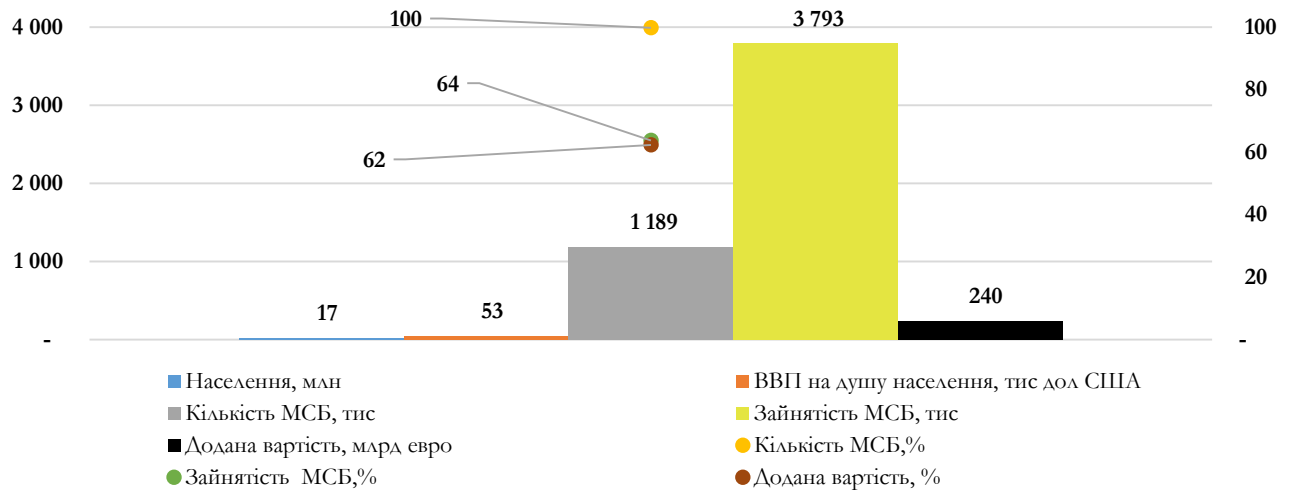


Нідерланди. У 2016 році країна реформувала своє податкове законодавство, намагаючись зменшити поширеність фальшивої самозайнятості. До початку реформи, особам, які бажали отримати статус самозайнятих (без найманого персоналу), було достатньо декларації трудових відносин (ДТВ). Фактично, це реалізовувалося у формі заяви про самозайнятість наданій Податковим органом.

Проте стурбованість зловживанням статусом ДТВ призвела до прийняття закону “Про дерегуляцію трудових відносин”. Закон відмінив ДТВ та зобов’язав клієнтів і підрядників спільно нести відповідальність за робочі відносини. Перед тим, як

підписувати договір, підрядник та замовник повинні разом визначити, чи будуються відносини на основі зайнятості чи самозайнятості. Там, де існує сумнів, сторони можуть використовувати типовий договір, який також передбачено законом.

Відповідно до закону, самозайнятість вважається справжньою, якщо клієнт не має повноважень над самозайнятою особою і не може давати їй інструкцій щодо виконання завдань.



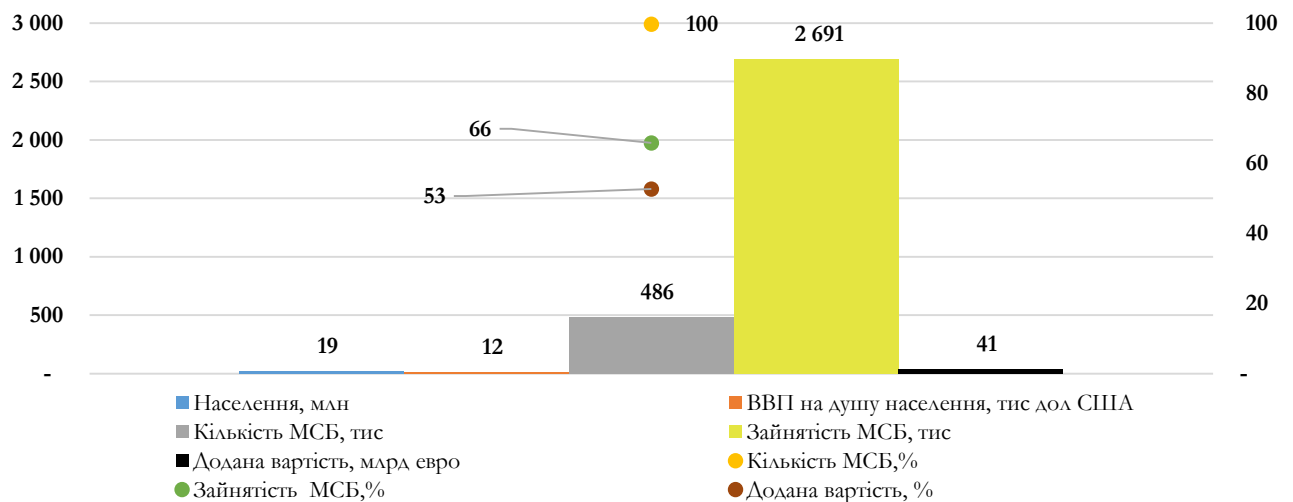
Румунія. У країні діє норма про обов'язкове укладення всіх трудових договорів у письмовій формі та їх реєстрацію в електронному реєстрі працівників. Реєстрація повинна виконуватися не пізніше ніж за один день до того, як працівник розпочне роботу.

Трудовий кодекс Румунії не поширюється на самозайнятих працівників. Основним законодавчим актом, який направлений на боротьбу з фальшивою самозайнятістю є Фінансовий кодекс. Цим кодексом незалежна діяльність визначається як "будь-яка діяльність, яка проводиться фізичною особою з метою отримання доходу", яка відповідає щонайменше чотирьом з наступних критеріїв:

- Особа вільно обирає де і як працювати, а також як організувати свою роботу
- Особа має свободу мати більше одного клієнта
- Особа бере на себе всі ризики притаманні бізнесу
- Робота виконується з використанням власних активів (обладнання)
- Особа виконує роботу, використовуючи інтелектуальні та / або фізичні навички, які залежать від особливостей певної діяльності
- Особа є членом професійного органу, який відповідає за представлення, регулювання та нагляд за професією
- Особа має свободу здійснювати діяльність у співпраці з третіми особами.

Якщо за результатами перевірки відповідним державним органом встановлено, що як мінімум чотири критерії не виконуються, застосовуються штрафні санкції та

виконується перерахування податків відповідно до загальних правил оподаткування конкретного виду діяльності.



Штучне подібнення суб'єкту господарської діяльності

Велика Британія. Прикладом боротьби з подібненням бізнесу для ухилення від загальної системи оподаткування є інструменти, які застосовуються податковими органами Сполученого Королівства для боротьби з уникненням обов'язкової реєстрації та сплати ПДВ.

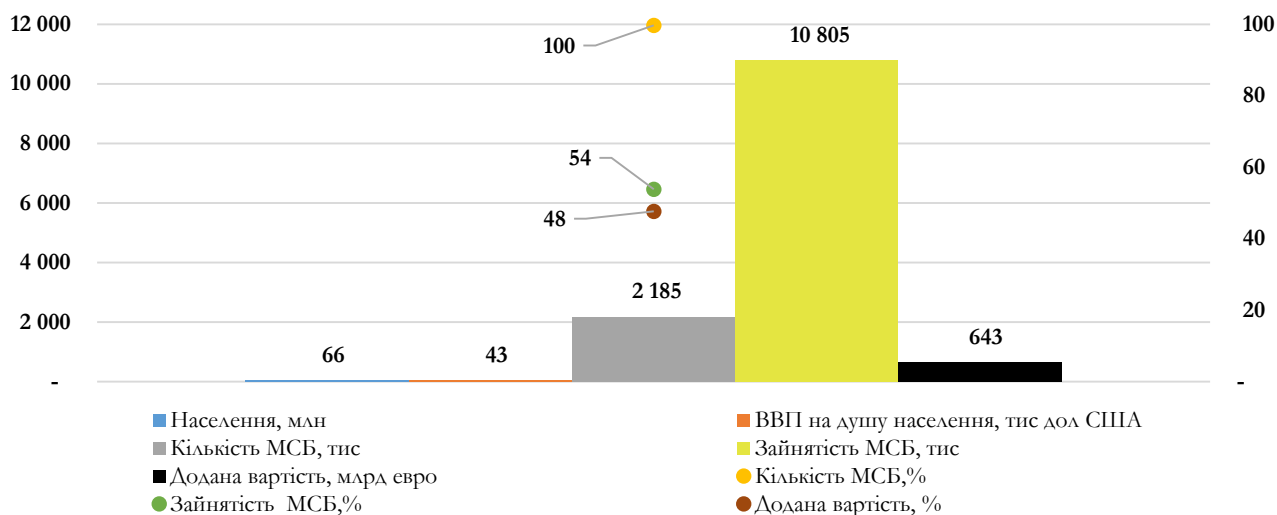
Ці інструменти є конкретизацією Директиви Європейської комісії 2006/112/ЄС¹⁴ від 28 листопада 2006 року. За статтею 10 цієї директиви, можна трактувати як єдиного податкового платника ПДВ будь-яку кількість осіб, які, хоча і є юридично незалежними, тісно пов'язані фінансовими, економічними та організаційними зв'язками

Податковим законодавством Великої Британії передбачено, що малі компанії, річна виручка яких є нижчою за поріг у 85 тисяч фунтів можуть не виконувати норму про обов'язкове реєстрування та сплату ПДВ. Відповідно, в країні поширилася практика розділення бізнесу на декілька таким чином, щоб виручка окремих бізнесу була меншою за визначений поріг. Для протидії штучному подібненню бізнесу Податкова служба Великої Британії розробила специфічні правила, на основі директиви ЄС:

- **Фінансові зв'язки.** Визначається, що між бізнесами є зв'язок, якщо бізнеси використовують спільний банківський рахунок або фінансово залежать один від одного.

¹⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>

- **Економічні зв'язки.** Визначається, що між бізнесами є зв'язок, якщо бізнеси використовують спільне обладнання, офісні та/або виробничі приміщення, а також рекламу.
- **Організаційні зв'язки.** Визначається, що між бізнесами є зв'язок, якщо бізнеси використовують спільних виконавців або управлінців.



Малайзія. Законодавство азійської монархії передбачає формулювання, аналогічні Директиві ЄС. Наприклад, Закон 807 про податок на послуги (2018¹⁵) встановлює, що для визначення чи є відокремлення підприємницької діяльності штучним, слід враховувати наскільки різні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність, тісно пов'язані між собою за фінансовими, економічними та організаційними зв'язками.

Російська федерація. Системну боротьбу з незаконним подібною бізнесу проводять податкові органи Росії. Федеральна податкова служба визначила загальні ознаки фіктивного розділення бізнесу для уникнення загальної системи оподаткування¹⁶. Загалом, кожна окрема ознака не є протизаконною, проте використання значної кількості визнається правопорушенням:

- дроблення одного бізнесу (виробничого процесу) відбувається між декількома особами, що застосовують ССО замість сплати ПДВ, податку на прибуток організацій і податку на майно організацій основним учасником, що здійснює реальну діяльність.
- застосування схеми дроблення бізнесу вплинуло на умови і економічні результати діяльності всіх учасників даної схеми, в тому числі на їх податкові

¹⁵ http://www.federalgazette.agc.gov.my/outputaktap/20180828_AKTA_807_BI.pdf

¹⁶ http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_256250/14d4d7aaaa47f8418cd8abdb76475f110e185aab/

зобов'язання, які зменшилися або практично не змінилися при розширенні в цілому всієї господарської діяльності.

- особи, які здійснюють фактичне управління діяльністю схеми, є вигодо набувачами від використання схеми дроблення бізнесу.
- учасники схеми здійснюють аналогічний вид економічної діяльності.
- реєстрація учасників схеми протягом невеликого проміжку часу безпосередньо перед розширенням виробничих потужностей і або збільшенням чисельності персоналу.
- несення витрат учасниками схеми один за одного.
- пряма або непряма взаємозалежність учасників схеми дроблення бізнесу (родинні стосунки, участь в органах управління, службова підконтрольність тощо).
- формальний перерозподіл персоналу між учасниками схеми без зміни їх посадових обов'язків.
- відсутність у підконтрольних осіб основних і оборотних коштів, кадрових ресурсів що належать їм.
- використання учасниками схеми тих самих вивісок, позначень, контактів, сайту в мережі "Інтернет", адрес фактичного місцезнаходження, приміщень (офісів, складських і виробничих баз і т.п.), банків, в яких відкриваються і обслуговуються розрахункові рахунки, контрольно-касової техніки, терміналів тощо.
- єдиним постачальником або покупцем для одного учасника схеми дроблення бізнесу може бути інший її учасник, або постачальники і покупці у всіх учасників схеми є загальними.
- фактичне управління діяльністю учасників схеми одними особами
- єдині для учасників схеми служби, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку, кадрового діловодства, підбір персоналу, пошук і роботу з постачальниками і покупцями, юридичний супровід, логістику тощо.
- представлення інтересів із взаємин з державними органами та іншими контрагентами (що не входять в схему дроблення бізнесу) здійснюється одними і тими ж особами.
- показники діяльності (чисельність персоналу і розмір одержуваного доходу) близькі до граничних значень, які обмежують право на застосування спеціальної системи оподаткування.
- дані бухгалтерського обліку платника податків з урахуванням новостворених організацій можуть вказувати на зниження рентабельності виробництва та прибутку.
- розподіл між учасниками схеми постачальників і покупців, виходячи з застосовуваної ними системи оподаткування.

4. Висновки

Режими спрощеного оподаткування широко поширені в світовій практиці, як механізми, які дозволяють стимулювати розвиток малого бізнесу. Так звана “спрощенка” дозволяє зменшити податковий тягар на малий бізнес як за податковими ставками, так і за ресурсами на адміністрування звітності.

Проте так само поширеною є практика зловживання ССО. Одними з найбільш популярних способів мінімізації є заниження задекларованих доходів, штучне подрібнення підприємств та фальсифікована самозайнятість.

Загалом, існує три парадигми попередження уникнення оподаткування: **парадигма примусу правозастосування** (збільшення кількості аудитів, поліпшення їх якості; поліпшення обміну інформацією між відповідальними органами; збільшення штрафних санкцій; оприлюднення судових рішень щодо ухилення від сплати податків у засобах масової інформації; надання додаткових повноважень для збирання фінансової інформації та ідентифікації платників податків шляхом кращого використання сторонньої інформації), **парадигма забезпечення якості сервісу** (освіти платників податків, надання допомоги платникам податків у подачі декларацій та сплаті податків, вдосконалення консультацій, спрощення податків та податкових форм та спрощення сплати податків) та **парадигма довіри** (пропагандування сплати податків, як етичної форми поведінки; оприлюднення інформації щодо шахраїв; формування суспільного розуміння зв'язку між сплатою податків та отриманням суспільних благ).

Для ефективного попередження зловживань спрощеною системою необхідно діяти в рамках усіх трьох парадигм, оскільки використання лише декількох з них не дасть необхідного результату.

Якщо розглянути інструменти, які відносяться до парадигма примусу правозастосування, як стандартних методів податкових органів, то аналіз досвіду економічно розвинених країн показує, що є декілька методів попередження зловживання спрощеними системами та режимами оподаткування:

- **Електронні механізми реєстрації доходів.** В країнах Європейського Союзу використовуються різноманітні інструменти фіскального обліку, які ускладнюють ухилення від реєстрації платежів.
- **Критерії визначення фальшивої самозайнятості.** В трудове та податкове законодавство розвинених країн вбудовані норми, які дозволяють розрізнити справжню самозайнятість від фальшивої. Конкретні формулювання критеріїв можуть відрізнятися в різних країнах, проте головними ознаками фальшивої самозайнятості є наявність поведінкового та фінансового контролю над працівником.

Поведінковий контроль існує тоді, коли роботодавець керує та/або контролює, як його працівники виконують завдання. Прикладом поведінкового контролю може бути контролювання того, де, коли та як виконується робота. Особливо якщо застосовується затверджений кодекс поведінки працівника. Найбільш типові ознаки наявності поведінкового контролю:

- Виконавець не має права мати більше одного клієнта
- Виконавець не має права здійснювати діяльність у співпраці з третіми особами (суб контрактні відносини)
- Виконавець виконує роботи під керівництвом або контролем представників замовника.

Фінансовий контроль існує, якщо роботодавці мають право контролювати фінанси своїх працівників. Прикладом фінансового контролю може бути відшкодування витрат, які несе працівник, надання працівнику засобів чи обладнання тощо. Більш того, наявність фінансового контролю також визначається тим, наскільки легко працівник надає аналогічні послуги на відкритому ринку. Іншими словами, чи наявні в особи декілька клієнтів одночасно.

- **Штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності.** Директива Європейської комісії 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 року пропонує загальну рамку визначення випадків, коли декількох юридичних осіб можна трактувати як єдиного податкового платника ПДВ. Прикладом конкретної реалізації цієї рамки є принципи, які використовуються Великою Британією. Економічні агенти визначаються єдиним платником податку, якщо між ними існують:

- **Фінансові зв'язки.** Спільний банківський рахунок або фінансова залежність тощо.
- **Економічні зв'язки.** Бізнеси використовують спільне обладнання, офісні та/або виробничі приміщення, рекламу тощо.
- **Організаційні зв'язки.** Бізнеси використовують спільних виконавців або управлінців тощо.

Спрощена система оподаткування сприяє розвитку малого підприємництва в Україні, однак законодавчі норми також створюють умови для зловживання ССО з метою зменшення податкового навантаження. Це призвело до поширення таких практик, як: зниження обороту, штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності, оформлення штатного персоналу як ФОП, реалізація контрабанди через ФОП та ЮО, які використовують ССО.

Відповідно, в українське законодавство можна ввести наступні механізми протидії споживанню системи спрощеного оподаткування, конкретні параметри яких

потребують детального дослідження, як їх специфікації, так й потенційного економічного впливу:

- **Фальшива зайнятість.** Працівник буде визнаватися штатним працівником, а не залученим консультантом якщо виконуються всі умови:
 - Всі або значна частка доходів працівника надходить від одного замовника.
 - Працівник надає послуги, які відносяться до напрямів економічної діяльності замовника.
 - Працівник не має права надавати послуги .
 - Отримує фіксовану погодинну/щотижневу/щомісячну плату.
- **Штучне подрібнення суб'єкту господарської діяльності.** Суб'єкти господарської діяльності можуть вважатися одним суб'єктом з точки зору сплати податків якщо:
 - Суб'єкти існують під дахом однієї структури та використовують спільні ресурси (офіс, сайт, працівників тощо). Наприклад, декілька фізичних осіб-підприємців (або інша комбінація юридичних та фізичних осіб) діють як одна точка реалізації товару/надання послуг, не ідентифікуючи себе як надавачів послуг.
 - Суб'єкти схеми здійснюють аналогічний вид економічної діяльності.
 - Фактичне підпорядкування суб'єктів одними особами.
 - Дроблення одного бізнесу (виробничого процесу) відбувається між декількома особами, що застосовують ССО замість обчислення і сплати ПДВ, податку на прибуток організацій і податку на майно організацій основним учасником, що здійснює реальну діяльність.
 - Використання учасниками схеми тих самих вивісок, позначень, контактів, сайту в мережі "Інтернет", адрес фактичного місцезнаходження, приміщень (офісів, складських і виробничих баз і т.п.), банків, в яких відкриваються і обслуговуються розрахункові рахунки, контрольно-касової техніки, терміналів тощо.
 - Єдині для учасників схеми служби, які здійснюють: ведення бухгалтерського обліку, кадрового діловодства, підбір персоналу, пошук і роботу з постачальниками і покупцями, юридичний супровід, логістику тощо.
 - Представлення інтересів із взаємин з державними органами та іншими контрагентами (що не входять в схему дроблення бізнесу) здійснюється одними і тими ж особами.

В міжнародній практиці, контроль за реалізацією зазначених інструментів, переважно покладається на податкові органи. Проте, інструменти які відносяться до протидії штучній зайнятості можуть покладатися на державні органи, які

контролюють виконання законодавства у сфері праці. Отже, у разі впровадження відповідних інструментів в Україні, їх застосування може бути покладено на Державну фіскальну службу України та Державну службу України з питань праці.

Запроваджені законодавчі зміни розширення кола ФОП, які повинні використовувати РРО, у 2019 р. мають на меті подолати прогалини чинного законодавства про РРО та зменшення зловживань з використання ССО. Однак оцінки експертів щодо законів розійшлися. Закони підвищать спроможність держави збирати податки та є кроком в напрямку створення рівних правил гри для усіх учасників ринку, проте можуть мати негативний вплив на умови ведення бізнесу через недосконалу систему адміністрування¹⁷. Крім того, для ефективної боротьби з контрабандою та сірим імпортом ці зміни повинні проводитися у комплексі із системною реформою митниці.

Крім того, міжнародна практика показує, що з метою більш ефективного попередження зловживань ССО електронні механізми реєстрації доходів необхідно запроваджувати разом з іншими інструментами, зокрема щодо визначення фальшивої самозайнятості, щодо поведінкового та фінансового контролю.

¹⁷ http://imorevox.org/wordpress/wp-content/uploads/2020/01/IMoRe-report2019_10_27_UKR_120.pdf

Додаток А. Схема штучного подрібнення бізнесу з використанням штучних ФОП

Рисунок 1 ілюструє поширену схему штучного подрібнення бізнесу, яка використовується у роздрібній торгівлі для ухилення від сплати податків. Відповідно до цієї схеми, бізнес використовує співробітників зареєстрованих як ФОП у якості бази для збільшення обороту компанії та уникнення загальної системи оподаткування.

В публічній сфері роздрібна мережа зазвичай представлена єдиним брендом, проте при проведенні, скажімо купівлі мобільного телефону, операція куплі-продажі проводиться не між покупцем та єдиним суб'єктом господарської діяльності, а між покупцем та одним з ФОП, який формально не має жодного відношення до магазину.

ФОП можуть реєструватися як на співробітників “Магазину”, так й на інших осіб. При цьому, ФОП можна поділити на 2 групи – які проводять безготівкові операції з можливістю надання фіскальної документації (чеків) та які проводять продажі на готівку, без фіскальних чеків. В подальшому, перша група звітується до ДПС за проведені операції, в той час як обороти другої групи формують тіньову складову ринку, з якої не сплачуються податки.

Проте слід зазначити, що фактично “Магазин” є єдиним суб'єктом господарювання, оскільки його діяльність, в тому числі координування діяльності ФОП, виконується під однією парасолею: єдиним брендом, керівництвом, бухгалтерією, логістичними центрами, пунктами реалізації тощо. Система ФОП використовується для уникнення податку на прибуток (18%), а також податків з заробітної плати співробітників (податок на дохід фізичних осіб, військовий збір, соціальний внесок).

Рисунок 1. Схема штучного подрібнення бізнесу на прикладі «Магазину електроніки»

