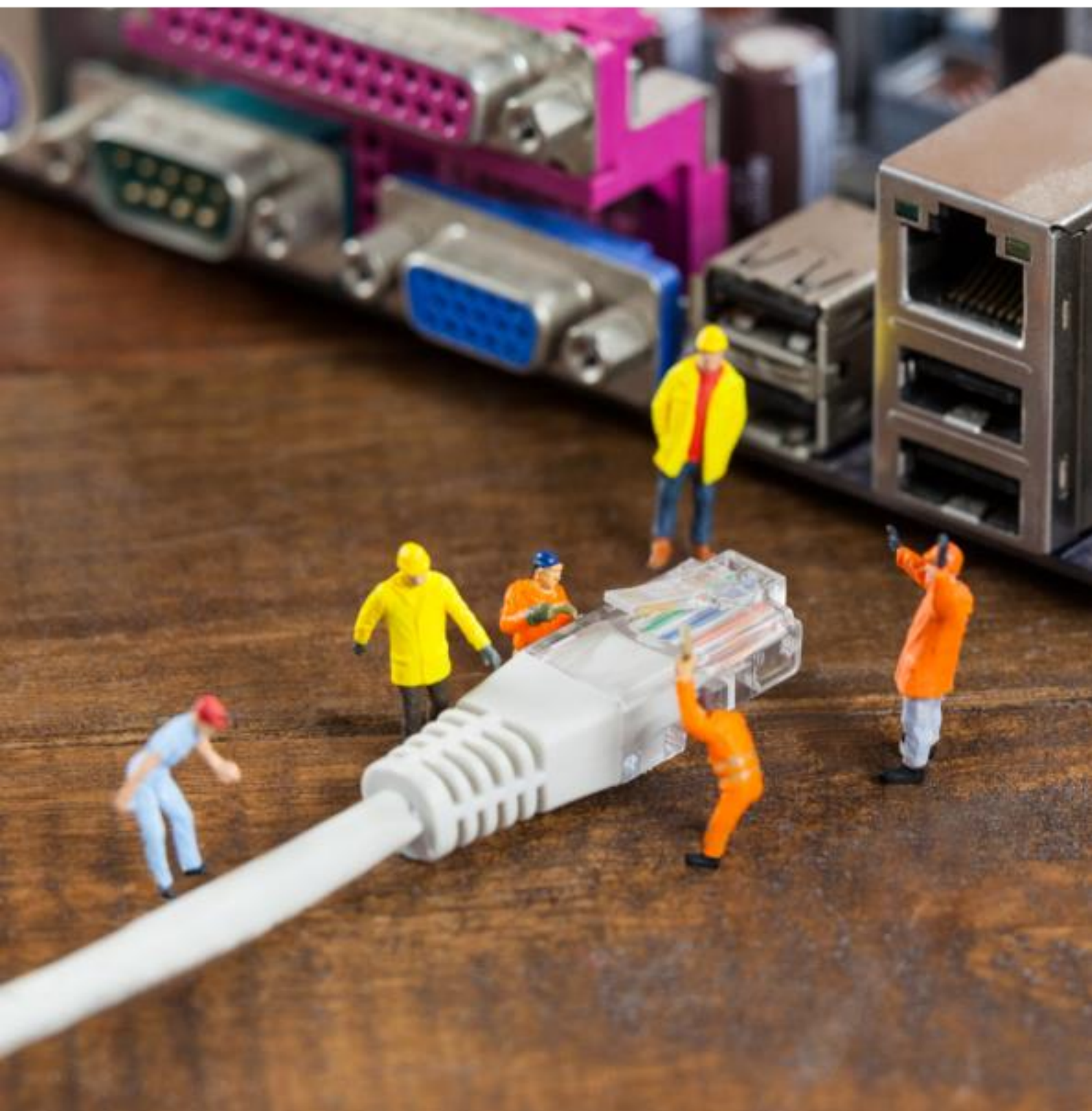


ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОСЛУГ ФІКСОВАНОГО ДОСТУПУ ДО МЕРЕЖІ ІНТЕРНЕТ В УКРАЇНІ

Аналітична записка



Загальний контекст

За сучасних умов активізувалась дискусія щодо підвищення податків, які ініціював уряд законопроектом від 18.07.2024 р. № 11416 задля акумулювання коштів на потреби обороноздатності держави. В процесі комунікації влади з представниками бізнес спільноти піднімалось питання, що зростання податкового навантаження можливо здійснювати одночасно з заходами детінізації економіки. Адже в протилежному випадку в програшній ситуації опиниться сумлінний платник податків – підприємець чи громадянин, який справно, і в повному обсязі, сплачує свої податкові надходження.

Затверджена Національна стратегія доходів чітко вказує, що пріоритетом державної політики є збільшення доходів бюджету на стійкій основі, *закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою*¹. В сучасних умовах, боротьба з тіньовою економікою і несплатою податків є вкрай важливим напрямом економічної політики держави.

Президент України неодноразово зазначав, що несплата податків в умовах повномасштабної війни – річ неприпустима.

Голова парламентського комітету Данило Гетманцев наголошує на необхідності детінізації вітчизняної економіки та зазначає, що всі заходи у цій сфері будуть посилюватись у ході перемовин і виконання умов про вступ до ЄС. Окремі акценти він зосередив у тому числі на ринку послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет².

Зазначене актуалізує дослідження масштабів та особливостей застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами господарювання, які надають послуги у сфері фіксованого доступу до мережі Інтернет в Україні, та його впливу на доходи бюджету.

Ринок фіксованого доступу до мережі Інтернет в Україні: чинники зростання

Вітчизняний ринок послуг фіксованого доступу до Інтернету продовжує доволі активно розвиватись, незважаючи на екстраординарні виклики повномасштабного вторгнення. Зокрема, *обсяг доходів від надання таких послуг збільшився* за останні п'ять років на 81,4%, а в 2023 р. порівняно з 2022 р. на 34,1%. Графічно динаміка цього показника представлена на рис. 1.

¹ Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

² «Сірий» ринок Інтернету. Час приводити до тями. URL: https://glavcom.ua/columns/danilo_hetmantsev/sirij-rynok-internetu-chas-privoditi-do-tjami-1012837.html#google_vignette (дата звернення 09.08.2024 р.)

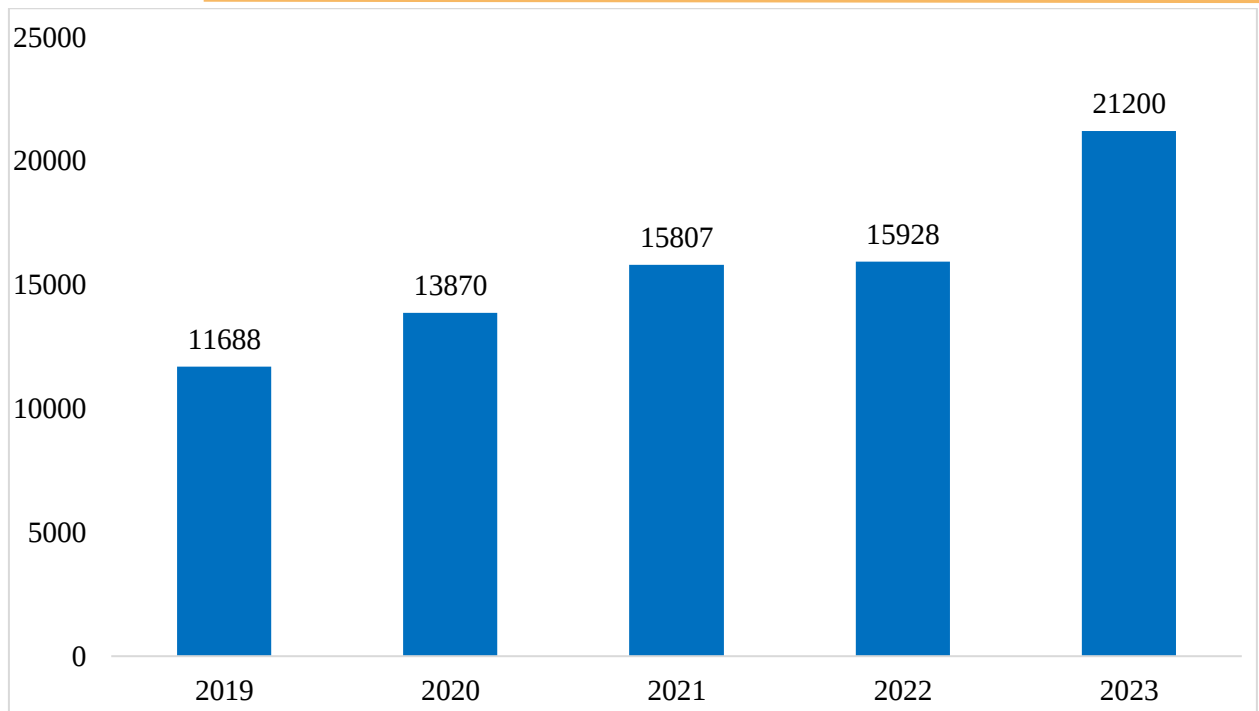


Рис. 1. Доходи від надання послуг фіксованого доступу до Інтернету, млн грн

Джерело: побудовано авторами на основі звітів НКЕК. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=34&language=uk>

Поступово зростає також показник частки доходів від послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет у загальних доходах від надання електронних комунікаційних послуг. У 2023 р. ця частка становила 21,8%.

Причин зростання доходів галузі є декілька.

По-перше, це зростання кількості ліній (точок) фіксованого доступу до мережі Інтернет, станом на кінець 2023 р. їх є 8,06 млн шт. За п'ять років аналізу їх кількість зросла на 10,9%. Слід зазначити, що у 2022 р. внаслідок військових дій і окупації територій відбулось зменшення їх кількості на 0,36 млн до 7,2 млн. Проте у 2023 р. кількість ліній (точок) фіксованого доступу до мережі Інтернет зросла на 0,86 млн або на 11,9%.

По-друге, спостерігається стійке збільшення обсягу середньомісячного доходу від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет (ARPU). Якщо у 2019 р. ARPU складав 134,1 грн, то у 2023 р. – 219,0 грн, відповідно зростання становило 63,3%. Збільшення обсягу ARPU у 2023 р. порівняно з 2022 р. склало 18,6%.

Про що свідчить тренд до посилення фрагментації ринку?

За даними реєстру постачальників електронних комунікаційних мереж та послуг, в Україні функціонує 4677 таких постачальників станом на 01 серпня

2024 р.³, хоча ще станом на 31.12.2022 р. їх кількість складала 2036, станом на 31.12.2023 р. – 4113. *Зростання кількості постачальників електронних комунікаційних мереж та послуг за півтора роки у 2,3 рази* може свідчити, як про відновлення ринку внаслідок повномасштабної війни і зростання рівня конкуренції, так і про схеми оптимізації оподаткування учасниками ринку.

Також це може слугувати індикатором тому, що не всі провайдери, особливо фізичні особи-підприємці (далі – ФОП), належним чином подавали відповідну документацію.

В цілому на спрощеній системі оподаткування на 01 січня 2024 р. перебувало близько 65% від загальної чисельності постачальників електронних комунікаційних мереж та послуг. Станом на 01 серпня 2024 р. у реєстрі містяться дані про 4040 постачальників, які надають послуги доступу до мережі Інтернет, з яких 2101 постачальник зареєстрований у статусі ФОП (що складає 52% від загальної кількості цих суб'єктів).

Зокрема, у м. Києві та Київській обл. у реєстрі містяться дані про 134 фізичних осіб-підприємців, що надають послуги доступу до мережі Інтернет, що складає 6,38% від загальної чисельності ФОП у реєстрі, які надають послуги доступу до мережі Інтернет.

Згідно з інформацією порталу Опендата⁴, за останній рік було зареєстровано 225 нових ФОП за КВЕД 61 телекомунікації (електрозв'язок), водночас за цим КВЕД було зареєстровано 64 нових підприємств інших організаційно правових форм.

Усе зазначене свідчить про ***тенденцію збільшення як кількості, так і частки суб'єктів господарювання, що мають статус ФОП у цьому сегменті економіки.***

Згідно з положеннями абзацу 4 п.п.2 п. 291.4 статті 291 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)⁵ суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності і надають послуги доступу до мережі Інтернет, належать виключно до третьої групи платників єдиного податку. Листа-відповідь Державної податкової служби (далі – ДПС) щодо застосування спрощеної системи оподаткування постачальниками електронних комунікаційних мереж та/або послуг від 28.02.2024 р. № 5398/6/99-00-04-03-03-06⁶ містить роз'яснення про те, що діяльність із надання послуг доступу до

³ Реєстр постачальників електронних комунікаційних мереж та/або послуг. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=55&language=uk> (дата звернення 12.08.2024 р.)

⁴ Опендатов. URL: <https://opendatabot.ua/open/registration-dynamic> (дата звернення 13.08.2024 р.)

⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 року із змінами та доповн. № 2755 – VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁶ Чим загрожує скасування спрощеної системи оподаткування для провайдерів інтернету. URL: <https://detector.media/rinok/article/224796/2024-03-29-chym-zagrozhue-skasuvannya-sproshchenoi-sistemy-opodatkovannya-dlya-provayderiv-internetu/> (дата звернення 15.08.2024 р.)

мережі Інтернет окремо не виділяються в клас чи підклас економічної діяльності, а є складовою класу 61.10 «Діяльність у сфері проводового електрозв'язку» та класу 61.90 «Інша діяльність у сфері електрозв'язку».

Враховуючи викладене, нами отримано офіційну інформацію від ДПС щодо кількості суб'єктів господарювання (фізичних та юридичних осіб), які обрали спрощену систему оподаткування (3 група платників єдиного податку) за зазначеними КВЕД у 2020–2024 рр. (станом на 01 січня). Динаміка кількості ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до Інтернету, а також ФОП, що подавали звітність за згаданими КВЕД, відображені на рис 2.

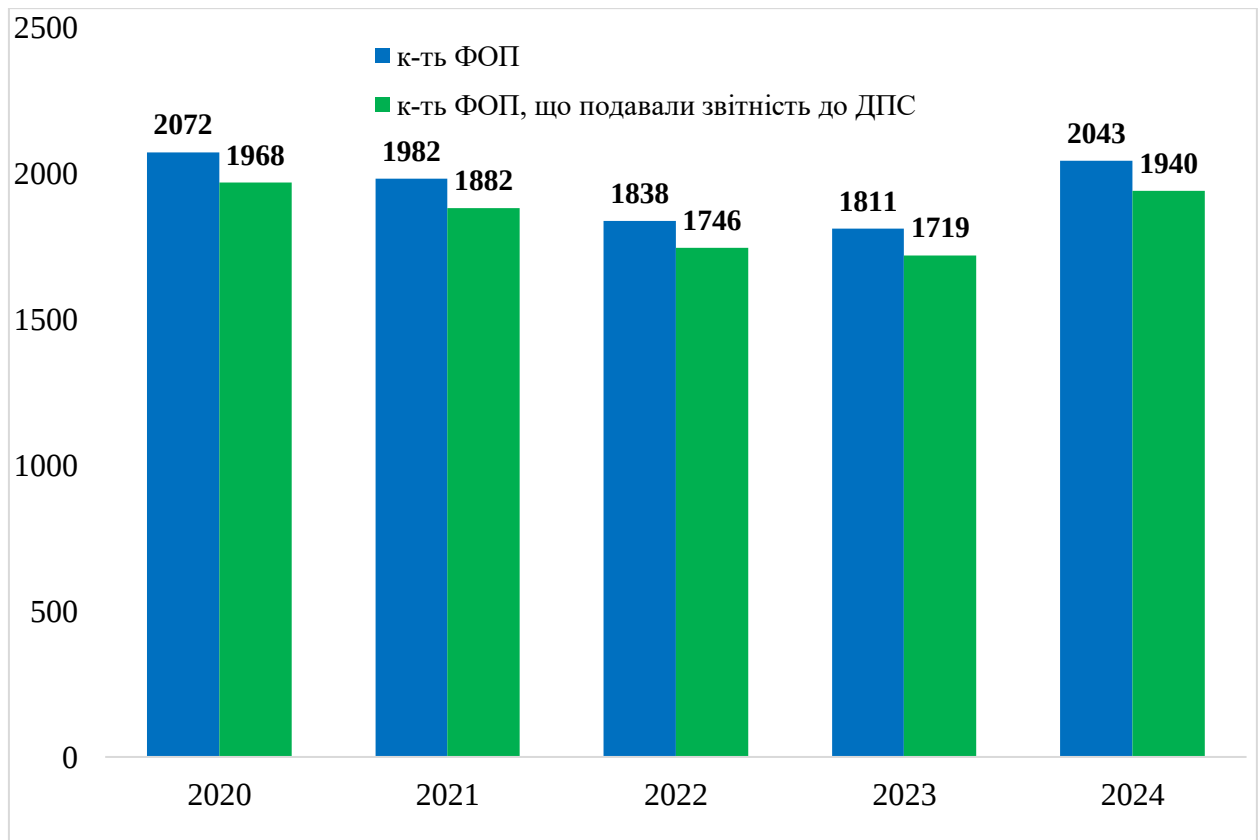


Рис. 2. Кількість ФОП, що надають послуги фіксованого послугу до мережі Інтернет, у тому числі тих, хто подавав звітність до ДПС

Джерело: побудовано авторами на основі даних ДПС

Можна пересвідчитись, що за останні 5 років кількість ФОП, що надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет майже не змінилась, станом на 01.01.2020 р. їх зафіксовано 2072 особи, а на 01.01.2024 р. – 2043 особи, що лише на 1,4% нижче згаданого показника. Варто зауважити, що у період з 2020 по 2023 р. спостерігалось зменшення кількості ФОП, що надають послуги фіксованого послугу до мережі Інтернет на 261 особу або 12,6%. Частка ФОП за аналізованими КВЕД, що подають звітність до податкових органів є майже незмінною та коливається у межах 94,91–94,99%.

Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах електронних комунікацій, радіочастотного спектра та надання послуг поштового зв'язку (далі – НКЕК) у своїх звітах зазначає, що *особливістю, яка склалась на українському ринку є те, що значна кількість операторів, провайдерів телекомунікацій, що надають послуги фіксованого доступу до Інтернету, не виконують вимоги Порядку надання звітності та інформації*⁷. Ця проблема існує давно і станом на 2024 р. залишається нерозв'язаною^{8 9}.

Зазначена інформація також підтверджується аналізом кількості постачальників, які надають послуги доступу до мережі Інтернет у реєстрі НКЕК та порівнянням із кількістю діючих суб'єктів господарювання за відповідними КВЕД (за даними ДПС). При підготовці матеріалів про найбільших провайдерів Інтернету у серпні 2024 р. авторитетне видання *Forbes* зазначило, що деякі великі провайдери не увійшли до згаданого рейтингу через відсутність відповідної звітності НКЕК. Видання також звертає увагу на розбіжності між даними, які провайдери подають до НКЕК, та інформацією, отриманою безпосередньо від них у процесі підготовки цього рейтингу¹⁰.

На досліджуваному ринку виявлено постачальників послуг доступу до мережі Інтернет, які не входять до реєстру НКЕК. Достовірно важко визначити їх точну кількість, але це доволі поширена практика, а не поодинокі випадки. Про це свідчать матеріали і оцінки авторитетних видань та експертів.

Зокрема, у матеріалах *Економічної правди* зазначено, що на вітчизняному ринку працюють понад 6 тис інтернет-провайдерів, значна частина яких – це невеликі локальні фірми¹¹. Економіст Олексій Куш вказує, що сьогодні на українському ринку фіксованого доступу до Інтернету працює від 4 до 7 тис. інтернет-провайдерів¹².

Враховуючи викладене, не подають інформацію до НКЕК згідно чинного законодавства декілька тисяч суб'єктів господарювання, що фактично надають доступ до Інтернету. Відсутні у реєстрі суб'єкти економічної діяльності також використовують спрощену систему оподаткування, проте серед обраних

⁷ Звіт про діяльність НКЕК за 2020 р. С.20 URL: https://nkrzi.gov.ua/images/upload/142/9088/Zvit_2020_NKRZI.pdf

⁸ Стратегія розвитку сфери електронних комунікацій України на період до 2030 року. С.23. URL: <https://thedigital.gov.ua/regulations/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-elektronnih-komunikacij-ukrayini-na-period-do-2030-roku-ta-zatverdzhennya-operacijnogo-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-u-2024-2026-rokah>

⁹ Стратегія розвитку сфери електронних комунікацій України – 2030. Аналітичні матеріали. С.49. URL: <https://thedigital.gov.ua/regulations/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-elektronnih-komunikacij-ukrayini-na-period-do-2030-roku-ta-zatverdzhennya-operacijnogo-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-u-2024-2026-rokah>

¹⁰ Від великих національних до великих регіональних. Forbes зібрав добірку 15 найбільших провайдерів домашнього інтернету. Хто і як готовий до блекаутів. URL: <https://forbes.ua/innovations/vid-velikikh-natsionalnikh-do-velikikh-regionalnikh-forbes-zibrav-top-15-naybilshikh-provayderiv-domashnogo-internetu-khto-i-yak-gotoviy-do-blekautiv-05082024-22768> (дата звернення 21.08.2024 р.)

¹¹ Мережі готові, але не скрізь. Чи будуть українці з інтернетом при вимкненнях світла. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/10/2/704965/> (дата звернення 21.08.2024 р.)

¹² Чому держава має прибрати ФОПів з ринку фіксованого доступу до інтернету. URL: <https://tsn.ua/groshi/chomu-derzhava-maye-pribрати-fopiv-z-rinku-fiksovanogo-dostupu-do-internetu-2608749.html>

ними КВЕД немає тих класів, які б дозволяли їм надавати послуги доступу до мережі Інтернет. За таких умов на ринку надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет, дуже імовірно, залишилась практика проведення розрахунків за поставлені послуги провайдерами фізичним особам у готівковій формі без належного їх відображення у податковому обліку. Це спричиняє зменшення податкових зобов'язань як з ПДВ, так і з єдиного податку.

НКЕК також додатково констатує, що велика кількість фізичних осіб – підприємців здійснює необ'єктивне інформування населення стосовно якості телекомунікаційних послуг, які пропонуються¹³. Ця проблема існує давно і станом на 2024 р. залишається нерозв'язаною^{14 15}.

Різне зростання доходів дрібних учасників ринку: особливості

Обсяг задекларованих доходів ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до Інтернету, за період 2019–2023 рр. збільшився у 3,1 рази. Доходи цих суб'єктів економічної діяльності в 2023 р. порівняно з 2022 р. зросли на 68,4% (рис. 3).

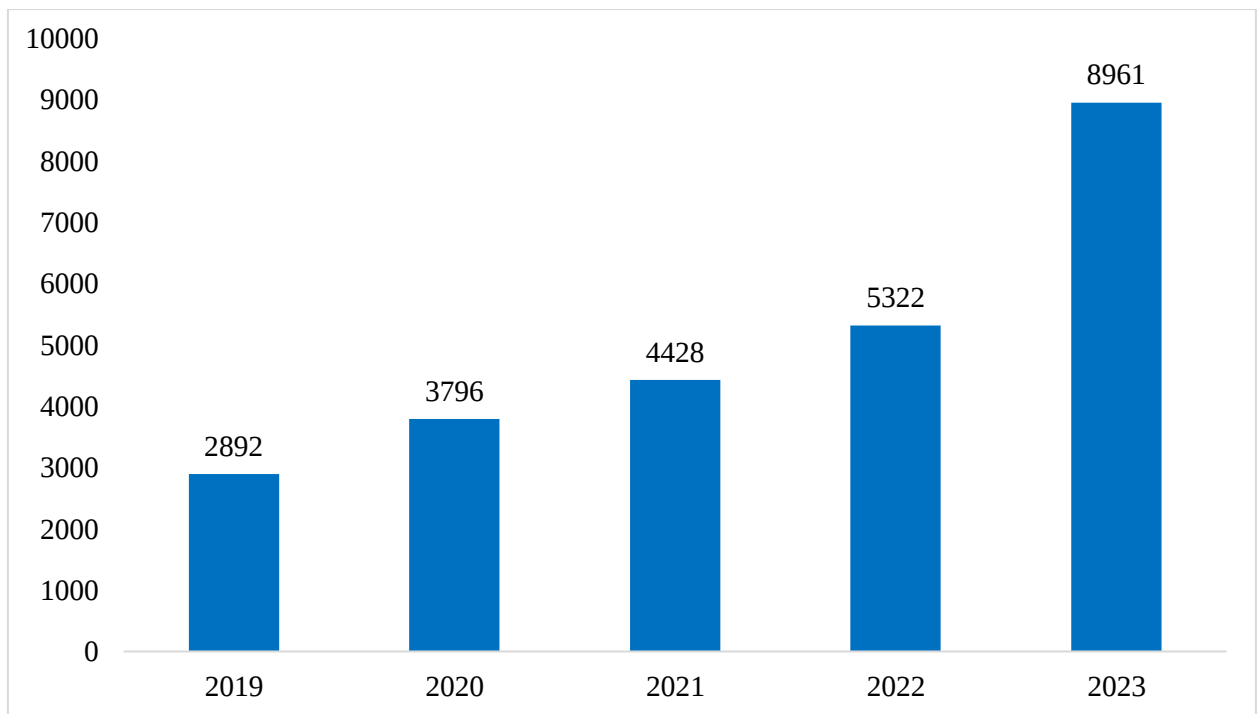


Рис. 3. Задекларовані доходи ФОП від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет, млн грн

Джерело: побудовано авторами на основі даних ДПС

¹³ Звіт про діяльність НКЕК за 2020 р. С.20 URL: https://nkrzi.gov.ua/images/upload/142/9088/Zvit_2020_NKRZI.pdf

¹⁴ Стратегія розвитку сфери електронних комунікацій України на період до 2030 року. URL: <https://thedigital.gov.ua/regulations/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-elektronnih-komunikacij-ukrayini-na-period-do-2030-roku-ta-zatverdzhennya-operacijnogo-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-u-2024-2026-rokah>

¹⁵ Стратегія розвитку сфери електронних комунікацій України – 2030. Аналітичні матеріали. URL: <https://thedigital.gov.ua/regulations/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-elektronnih-komunikacij-ukrayini-na-period-do-2030-roku-ta-zatverdzhennya-operacijnogo-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-u-2024-2026-rokah>

Частка доходів, отриманих ФОП, у загальному обсязі доходів галузі від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет за досліджуваний п'ятирічний період постійно збільшувалась від 24,75% у 2019 р. до 42,27% у 2023 р. Також зростав показник середнього значення задекларованого річного доходу ФОП від надання цих послуг. У 2019 р. його обсяг становив 1,47 млн грн, у 2021 р. вже 2,54 млн грн, а у 2023 р. – 4,62 млн. грн.

Враховуючи середньорічну суму доходу з однієї точки доступу до мережі Інтернет, можна дійти висновку, що у середньому одна фізична-особа підприємств обслуговувала у 2019 р. – 913 точок доступу, у 2020 р. – 1130, у 2021 р. – 1214, у 2022 р. – 1398, у 2023 р. – 1758 відповідно. Відповідно до звітності, що подається НКЕК, встановлено, що у 2023 р. середня кількість ліній (точок) доступу до мережі Інтернет, що надається постачальником, складає 2658 од, у тому числі постачальниками, які є ФОП, – 1526.

Логічно, що збільшення кількості точок доступу потребує капітальних вкладень на розвиток інфраструктури і підключення. Згідно з даними НКЕК, лише 422 із 2101 ФОП (**20,0%!**), які є постачальниками електронних комунікаційних мереж та послуг, здійснювали капітальні інвестиції у сферу телекомунікацій¹⁶. **Те, що 80% ФОП постачальників не здійснювали інвестиційних вкладень**, може свідчити про таке: а) значна кількість цих ФОП задіяна до мереж ФОП, які працюють під одним брендом для штучного дроблення бізнесу, та інвестиції здійснюються лише «вибраними» ФОП; б) насправді інвестиції здійснюються цими «сірими» провайдерами у готівковій формі без належного їх відображення та подачі звітності. Останнє свідчить про залученість таких суб'єктів до нелегального сектору.

Згідно зі звітом 1-Т за 2023 р.¹⁷, *доходи ФОП від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет склали 7181,5 млн грн, що на 19,9% нижче обсягу задекларованого доходу за даними ДПС*. Причому аналіз даних свідчить про те, що 423 ФОП із 1617 (26,15%), зареєстрованих у реєстрі постачальників електронних комунікаційних мереж та/або послуг, мають обсяг доходу від надання послуг доступу до Інтернет менше 1 млн грн. Загальна сума доходів таких суб'єктів від надання згаданих послуг трохи перевищує 166 млн грн. Понад 90% випадків цієї вибірки – суб'єкти господарювання, які не використовували працю найманих працівників.

¹⁶ Показники звітності та інформація в розрізі діяльності постачальників електронних комунікаційних мереж та/або послуг. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=331&id=9374&language=uk#>

¹⁷ Показники звітності та інформація в розрізі діяльності постачальників електронних комунікаційних мереж та/або послуг. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=331&id=9374&language=uk#>

Чому спрощенці сплачують єдиний податок, але не ПДВ?

Згідно з ПКУ, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ), *така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 ПКУ, **крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої груп.***

Платниками ПДВ можуть бути фізичні та юридичні особи платники єдиного податку третьої групи, які обрали ставку єдиного податку у розмірі 3 відсотків доходу¹⁸.

Згідно з даними ДПС, у 2019 р. лише 4 ФОП сплачували ПДВ та єдиний податок за ставкою 3%, у 2020 р. – таких суб'єктів було теж 4, у 2021 р. – 2, у 2022 р. – 2, у 2023 р. – 1. **Цікавою є ситуація, коли з понад 2 тисяч ФОП (і у 73,85% з яких дохід перевищував 1 млн грн), які надавали послуги фіксованого доступу до Інтернету, у 2023 р. лише 1 ФОП сплачував до бюджету ПДВ, у розмірі 45,3 тис грн!** Динаміка сплаченого ПДВ ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до Інтернет, представлена у Додатку А1.

Це нашоухує на припущення, що спрощена система оподаткування використовується як механізм мінімізації сплати ПДВ до бюджету. Принаймні, податкового альтруїзму під час війни не спостерігається.

Крім податків на працю сплата податків ФОП із ARPU (середній дохід на одного користувача) у 2023 р. становила – 10,95 грн (5% єдиного податку з 219,0 грн). Проте варто нагадати, що до 01 серпня 2023 р. діяв пільговий режим з можливістю сплати єдиного податку за ставкою 2%, тому такі ФОП могли сплачувати лише 4,38 грн податку.

У відповіді на запит до ДПС нами було отримано інформацію, що юридичні особи, що надають послуги фіксованого доступу до Інтернету, також використовують спрощену систему оподаткування. Їх кількість станом на 01 січня 2020 р. становила 605 осіб, а на 01 січня 2024 р. – 901 особа; відповідно, зростання становило +296 осіб або 48,9% (рис. 4).

¹⁸ Хто з «єдинників» може бути платником ПДВ. URL: <https://kherson.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-398316.html> (дата звернення 26.08.2024 р.)

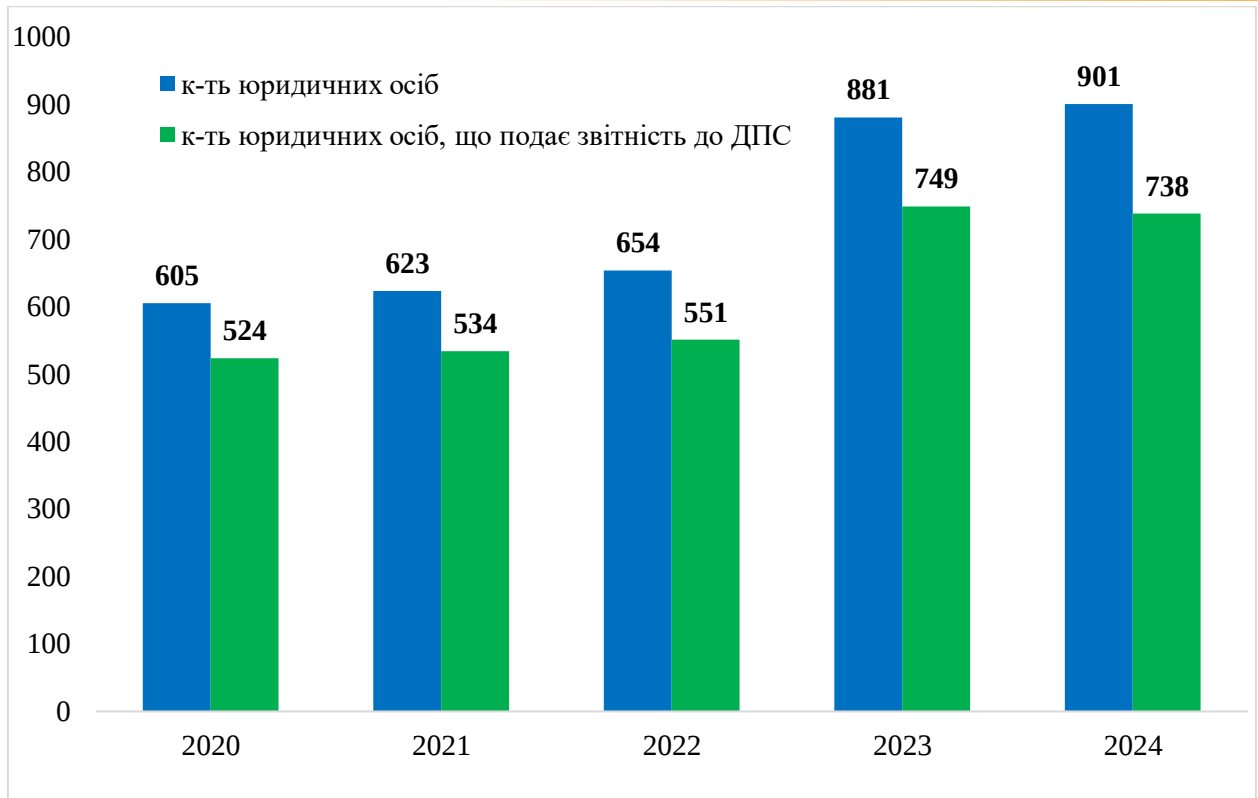


Рис. 4. Кількість ю/о, що надають послуги фіксованого послугу до мережі Інтернет та використовують спрощену систему оподаткування (станом на 01 січня)

Джерело: побудовано авторами на основі даних ДПС

Звертає на себе увагу той факт, що частка юридичних осіб, які перебувають на третій групі єдиного податку та подають звітність до ДПС, коливається у межах від 81,9% у 2023 р. до 86,6% у 2019 р. Це може свідчити про «сплячий режим» таких суб'єктів господарювання. *Кількість юридичних осіб, що використовують спрощену систему оподаткування і надають послуги доступу до Інтернету, і є платниками ПДВ у 2019 р. склала – 15, у 2020 р. – 16, у 2021 р. – 16, у 2022 р. – 11, у 2023 р. – 12.* Тобто, це становить від 1,2% до 2,5% від їх загальної кількості за досліджуваний період. Сума сплаченого ПДВ цими спрощенцями, наприклад, у 2023 р. – 2,25 млн грн. Динаміка сплаченого ними ПДВ у 2019–2023 рр. представлена у Додатку А2.

Варто зазначити, що дохід згаданих юридичних осіб у 2019–2021 рр., демонстрував стійке зростання з 1,27 до 1,77 млрд грн, а в 2022 р. (початок повномасштабного вторгнення) впав у 3,1 рази до рівня 0,56 млрд грн, у 2023 р. спостерігалось відновлення позитивної динаміки доходів – зростання склало понад 86% (рис. 5).

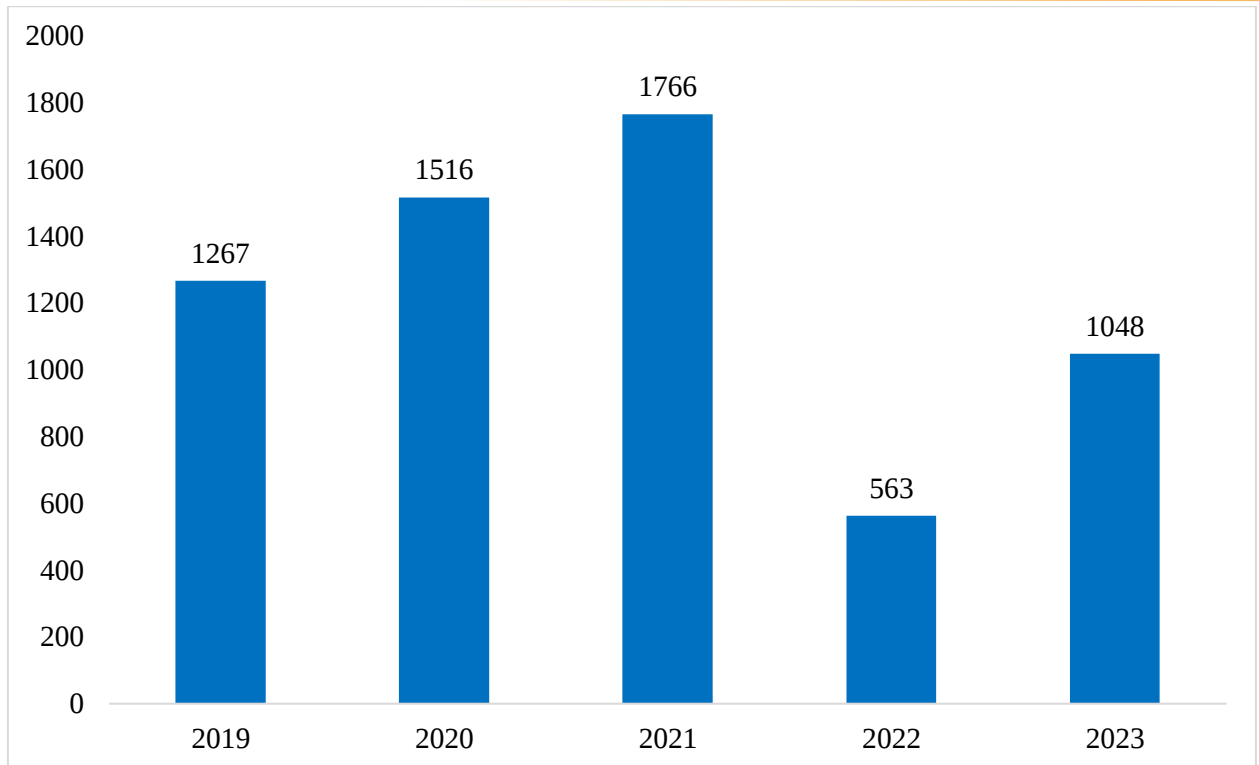


Рис. 5. Задекларовані доходи ю/о, що використовують спрощену систему оподаткування, від надання послуг фіксованого доступу до Інтернету, млн грн
Джерело: побудовано авторами на основі даних ДПС

Результати аналізу свідчать, що середньорічний дохід аналізованої вибірки юридичних осіб становив у 2019 р. – 2,42 млн грн, у 2020 р. – 2,83 млн грн, у 2021 р. – 3,20 млн грн, у 2022 р. – 0,75 млн грн, у 2023 р. – 1,42 млн грн відповідно. Частка доходів юридичних осіб, що використовують спрощену систему оподаткування від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет, у загальному обсязі доходів цієї галузі протягом періоду 2019–2023 рр. коливались від мінімального значення 3,53% у 2022 р. до 11,17% в 2021 р, середня значення згаданого показника склало 8,28%.

А в цілому, суб'єкти економічної діяльності, що використовують спрощену систему оподаткування, отримали в 2019 р. 35,6% від загального обсягу доходів від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет, у 2020 р. – 38,3%, у 2021 р. – 39,2%, у 2022 р. – 37,0%, у 2023 р. – 47,2%.

З'ясуємо, як саме спрощенням це вдалося.

Ідентифікація «сірих» схем на ринку послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет

Класичним прикладом схеми «сірого» ринку послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет є *штучне дроблення суб'єкту економічної діяльності* за допомогою спрощеної системи оподаткування обліку та звітності. Декілька,

а у певних випадках кілька десятків і навіть сотень суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, насправді функціонують в межах однієї структури (це може бути товариство з обмеженою відповідальністю, далі – ТОВ).

Як правило, ця структура є знаною на всеукраїнському чи локальних ринках, учасники схеми можуть працювати під єдиним.

Для таких провайдерів функціонує один сайт з ідентичними контактами зворотного зв'язку та передбачено типовий публічний договір надання послуг доступу до Інтернету. Крім того, у договорі чітко визначається, що вартість послуг визначається на сайті, що вказаний у договорі (без ідентифікації, що це сайт безпосередньо провайдера).

При дослідженні реєстру постачальників електронних комунікаційних мереж та/або послуг, як правило, виявляється, що у цих підприємців немає офіційного веб сайту. Для такої мережі спрощенців функціонують спільні служби ведення бухгалтерського обліку, підбору персоналу, допоміжні та сервісні підрозділи, юридичного супроводу тощо. Ця спільна діяльність може вестись без створення окремої юридичної особи, водночас зі спільним використанням нематеріальних активів – бренду.

1. Мережа ФОП під одним брендом без створення юридичної особи

Деякі бренди, які забезпечують надання послуг навіть самостійно акцентують увагу на тому, що вони є групою суб'єктів економічних відносин, а не окремою організаційно-правовою формою ведення бізнесу. ***Основною метою штучного дроблення обороту суб'єкту економічної діяльності є мінімізація податкових зобов'язань*** – насамперед зі сплати податку на прибуток і ПДВ тощо. Графічно взаємодія спрощенців під єдиним брендом може бути проілюстрована за допомогою рис. 6.

Найбільший фігурант описаної схеми штучного дроблення бізнесу залучив до неї майже три сотні суб'єктів економічної діяльності, які використовують спрощену систему оподаткування. При цьому фактична кількість абонентів фіксованого доступу до мережі Інтернет становить близько трьохсот тисяч. Де-факто обсяги отриманих доходів цими економічними агентами вказують, що організатор мав би бути ***великим платником податків*** – адже за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали доходи від функціонування його «бізнес-моделі» значно перевищили **500 млн грн!** Це потребує реєстрації юридичної особи та використання загальної системи оподаткування.

Натомість (в умовах дедалі більшої потреби у додаткових ресурсах для збільшення фінансування військових видатків!), маємо мережу суб'єктів спрощеної системи оподаткування (де-юре малих підприємців) із середнім рівнем

річного доходу від наданих послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет – близько 4 млн грн.

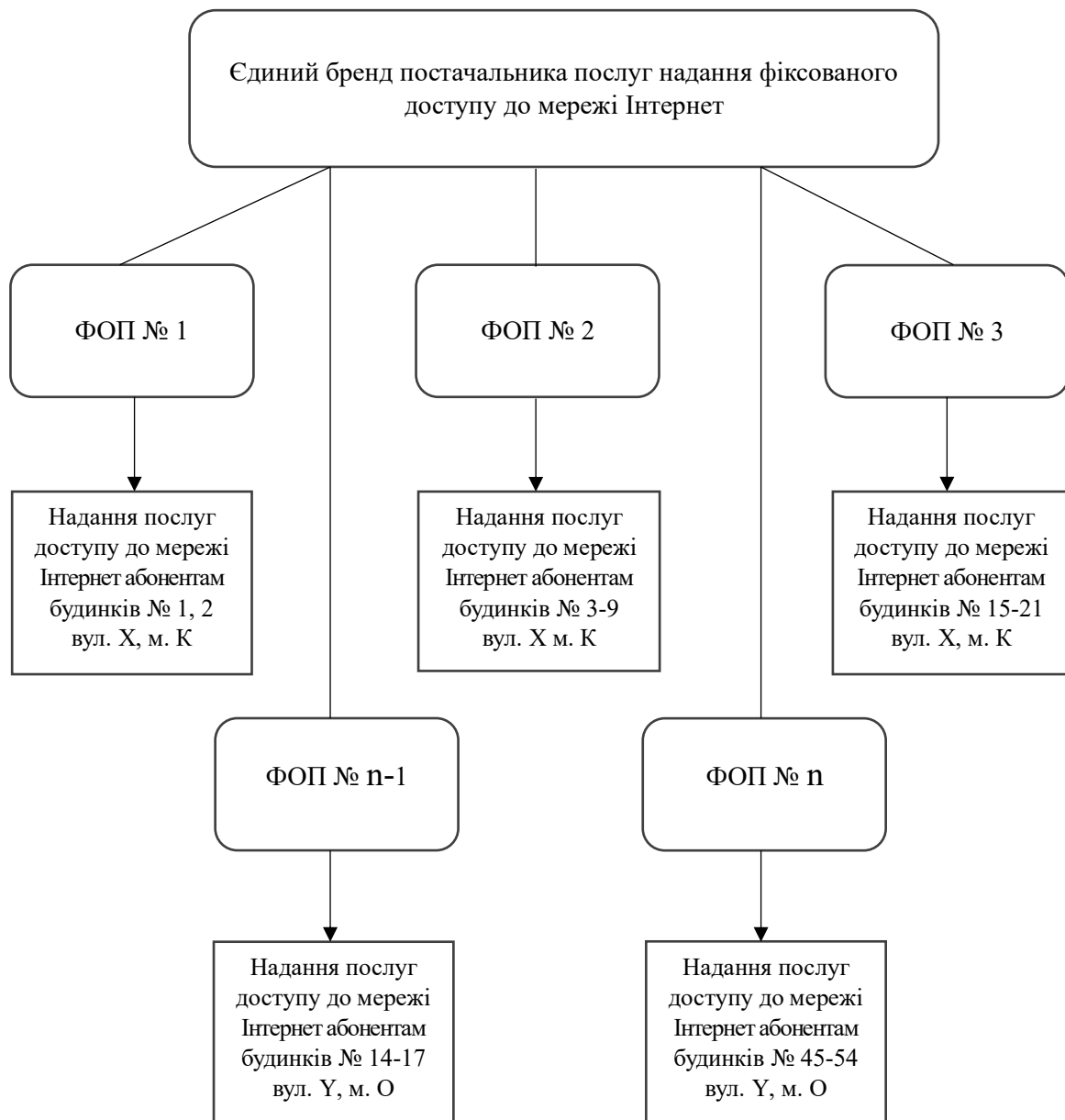


Рис. 6. Схема дроблення бізнесу за допомогою мережі спрощенців – постачальників послуг надання фіксованого доступу до мережі Інтернет

Джерело: складено авторами

2. Взаємодія пов'язаних між собою ТОВ і ФОП

Іншим прикладом податкової оптимізації є функціонування підприємства, як правило у вигляді ТОВ, яке також сформувало власний бренд на ринку телекомунікаційних послуг, має свій сайт, сервісні та фінансові служби, юридичний супровід і технологічне обладнання. Таке ТОВ активно співпрацює з ФОП, надаючи цим суб'єктам господарювання інфраструктуру і обладнання в

оренду. Дохід фіксується як «*доходи від надання у користування ліній електрозв'язку, телекомунікаційних мереж та/або їх фрагментів, у тому числі від надання в користування оптичних ліній зв'язку*».

Можливим (як показує практика) сценарієм є заниження вартості оренди задля того, щоб зменшити суму єдиного податку і ПДВ, якщо ТОВ використовує спрощену систему оподаткування, або зменшити податкові зобов'язання з податку на прибуток і ПДВ у разі, коли ТОВ використовує загальну систему оподаткування.

Крім того, учасники такої схеми мінімізують свої податкові зобов'язання у сфері податків на працю. Наприклад, у деяких ТОВ, які добре відомі на ринках надання послуг фіксованого доступу до Інтернету в обласних центрах, згідно з поданою ними звітністю, кількість співробітників, задіяних у сфері телекомунікацій, є мінімальною (часто складає взагалі одну особу). Фактичні послуги надання доступу до мережі Інтернет надають ФОП, що є проявом фейкової зайнятості у цьому випадку. Інші працівники також можуть бути оформлені на підконтрольні ФОП, з рівнем заробітної плати значно нижче середньої по ринку, або самостійно бути ФОП за відповідним класом економічної діяльності. Це стосується як працівників інформаційно-консультативної підтримки, монтажників, водіїв, так і інженерів комп'ютерних систем тощо.

Без використання схем податкової оптимізації такі провайдери належали би до середніх підприємств за ознаками чисельності штатних працівників та обсягу одержаних доходів.

Натомість де-юре, це підприємство з невеликим штатом персоналу і оборотами спрощенця, що не перевищує тисячу мінімальних заробітних плат. Відповідно, при використанні цієї типової схеми підприємства зменшують податкові зобов'язання з податку на прибуток, ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ).

Враховуючи суму одержаних доходів галузі в 2023 р., а також частку провайдерів ринку, що використовують спрощену систему оподаткування, у їх загальній структурі та усереднені показники рентабельності, можна дійти висновку, що ***мінімальні обсяги «несплаченого» податку на прибуток до бюджету складають 100 млн грн.***

Для прикладу згаданої схеми ми обрали доволі відомого постачальника телекомунікаційних послуг, зокрема фіксованого доступу до мережі в Інтернет, в одному з обласних центрів України. Це підприємство (працює як ТОВ №1) надає права та можливості доступу до фізичної інфраструктури електронних комунікаційних мереж. За цією адресою зареєстровано й інше підприємство (ТОВ №2) з доволі співзвучною назвою до ТОВ № 1, яке надає такі самі послуги, а також додатково – послуги технічного обслуговування та експлуатації

електронних комунікаційних мереж. Крім того, за ідентичною адресою зареєстровано ТОВ №3, яке надає послуги доступу до мережі Інтернет іншим поставачальникам мереж та/або послуг. На основі аналізу даних 1-Т¹⁹ нами було визначено, що близько чотирьох десятків ФОП, що надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет, мають однакову адресу для листування, контактний телефон та e-mail, виходячи з чого можна припустити, що ці суб'єкти господарювання є взаємопов'язаними.

При цьому чисельність працівників, задіяних у сфері комунікацій зазначеними суб'єктами економічної діяльності складає 190 осіб. Середня чисельність офіційно працевлаштованих працівників для цих суб'єктів господарювання складає 4,3 особи. Наймані працівники у згаданих ФОП оформлюються доволі нелогічно. Зокрема є ФОП, у яких клієнтська база понад 1800 абонентів, а в них немає найманих працівників, в окремих ФОП клієнтська база складає близько 300 точок підключень, проте вони мають понад 20 оформлених працівників. Аналіз чисельності працівників дозволив дійти висновку, що лише 34% залучених у схему ФОП мають найнятих працівників.

Загальний обсяг доходів цієї мережі ФОП у 2023 р. – 201,6 млн грн. Середня сума річного доходу від надання послуг фіксованого доступу на 1 ФОП становить 4,58 млн грн. Сумарна кількість ліній (точок) фіксованого доступу до мережі Інтернет становить 78506 од. **Таким чином, фактично ми маємо справу з середнім підприємством, яке б мало працювати на загальній системі оподаткування.** Схожі ситуації ще з більшим залученням ФОП для штучного дроблення бізнесу присутні у містах мільйонниках і столиці.

Слід нагадати, що **спрощена система оподаткування обліку та звітності задумувалась і має функціонувати виключно для підтримки розвитку суб'єктів малого підприємництва.**

Професор Костянтин Швабій дійшов висновку, що в економічній історії не було прецедентів існування спрощеної системи оподаткування під час війни такого масштабу як в Україні²⁰. Дійсно, історія проведення двох Світових війн та інтенсивних військових конфліктів протягом XX століття вказує, що в процесі збільшення потреб фінансування військових дій податкове навантаження на економіку зростає²¹. Найбільше зростання ставок податків торкається податків на доходи і прибуток, саме цієї категорії податків, які намагаються не сплачувати «сірі» провайдери Інтернету.

¹⁹ Звітність та інформація в розрізі діяльності кожного оператора, провайдера телекомунікацій. URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=331&id=9374&language=uk#>

²⁰ 11416 : CONTRA SPERM SPERO! URL: https://mbiz.censor.net/columns/3503190/zbilshennya_podatkiiv (дата звернення 20.08.2024 р.)

²¹ Mehrotra, A. K. (2010). The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. Michigan Law Review, 108(6), 1053-1078

Фінансовий аналітик Олексій Куш робить висновок про те, що для інтернет-провайдерів спрощена система оподаткування перетворилася зі стимулу для підприємництва на внутрішній офшор, доходи з якого використовують здебільшого для демпінгу на ринку та створення нерівних умов конкуренції для тих, хто працює на загальній системі оподаткування²².

Будь-які зусилля влади щодо підвищення податків для сумлінних платників податків (яких переважна більшість) без закриття можливостей для масштабної податкової оптимізації не сприятимуть формуванню довіри до податкової політики і держави у цілому. Це дуже важливо для побудови цивілізованого високорозвиненого суспільства та сталого розвитку.

Маніпуляції із використанням спрощеної системи оподаткування середніми і великими підприємствами з метою недоплати податків до бюджету є гострими питаннями, які ставилися міжнародними експертами до уряду України. Дискутується доцільність її застосування в сучасних умовах.

Зокрема, при першому перегляді програми розширеного фінансування (*Extended Fund Facility*) Міжнародного валютного фонду для України, фахівцями фонду зазначено, що платники податків на спрощеній системі оподаткування можуть стратегічно мінімізувати своє податкове навантаження, неодноразово переключаючись між сплатою податку на прибуток за загальною системою та системою єдиного податку²³. З погляду оподаткування праці та неформальної зайнятості єдиний податок є ще більш проблематичним, враховуючи, що багато компаній та фізичних осіб обирають статус самозайнятості замість трудового договору.

3. «Економія» на сплаті єдиного соціального внеску

За умови, коли у ФОП немає найнятих співробітників, сплачується лише єдиний соціальний внесок із суми заробітної плати, яка еквівалентна мінімальній. Потрібно зазначити, що згідно зі звітністю 1-Т станом на 31.12.2023 р., 1617 ФОП не наймали додаткових працівників для надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет (понад 80% ФОП, що надають такі послуги)²⁴. У першому кварталі 2024 р. ситуація суттєво не змінилась – чисельність ФОП, у яких 1 працівник, задіяний у сфері комунікацій (тобто він сам), збільшилась до

²² Чому держава має прибрати ФОПів з ринку фіксованого доступу до інтернету. URL: <https://tsn.ua/groshi/chomu-derzhava-maye-pribrati-fopiv-z-rinku-fiksovanogo-dostupu-do-internetu-2608749.html> (дата звернення 20.08.2024 р.)

²³ Інструмент мінімізації податків: МВФ розкритикував спрощену систему оподаткування в Україні URL: <https://biz.censor.net/n3430060>

²⁴ Звітність та інформація в розрізі діяльності кожного оператора, провайдера телекомунікацій URL: <https://nkrzi.gov.ua/index.php?r=site/index&pg=331&id=9374&language=uk#>

1692 осіб²⁵, а частка у загальній кількості ФОП не змінилась і залишилась на рівні близько 80%.

На рис. 7 відображено розмір середньомісячних показників: а) мінімальної заробітної плати (з якої ФОП нараховують ЄСВ); б) заробітної плати техника з підключення Інтернету; заробітної плати галузі інформації та телекомунікацій за період з 2020 р. по I півріччя 2024 р.

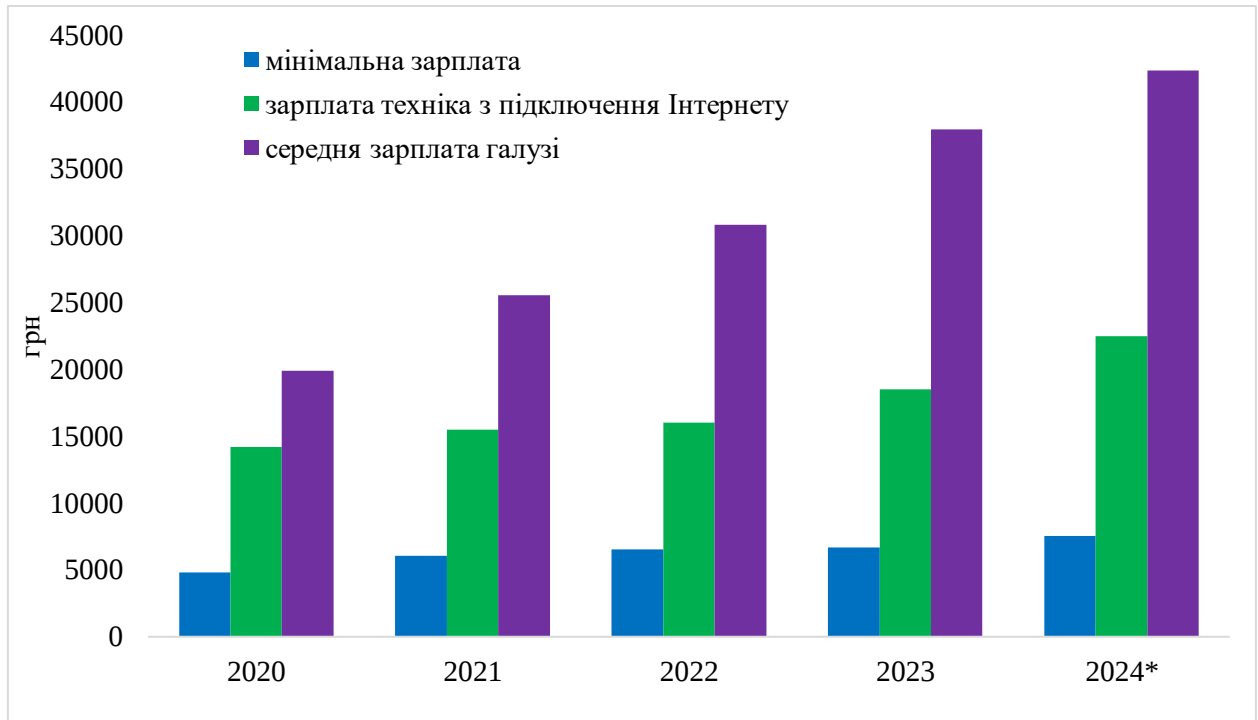


Рис. 7. Розмір середньомісячної заробітної плати у галузі інформації та телекомунікацій у 2020–2024 рр.

* I півріччя 2024 р.

Джерело: складено авторами за даними Державної служби статистики URL: <https://www.ukr-stat.gov.ua/> та сайту пошуку роботи work.ua. URL: <https://www.work.ua/>

Середньомісячна сума ЄСВ, що сплачувалась ФОП без найнятих працівників, у 2023 р. становила 1474 грн. Натомість аналогічний показник нарахувань на заробітну плату офіційно працевлаштованого техника з підключення інтернету (без якого важко уявити процес обслуговування абонентів) становив 4070 грн, а якщо розглядати середню заробітну плату по галузі – 8348 грн. Таким чином, річна оптимізація лише по сплаті ЄСВ ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет, у 2023 р. становила щонайменше 31152 грн, а якщо розглядати середнє значення по виду економічної діяльності – 82488 грн.

²⁵ Там само.

Податкові втрати

Оптимізація ЄСВ ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет, лише для цієї схеми у масштабах України в 2023 р. оцінюється на рівні від 50,3 до 133,4 млн грн.

Крім того, ФОП (які б мали бути офіційно працевлаштованими працівниками) не сплачували та не сплачують (станом на 01 вересня 2024 р.) військовий збір, який є елементом системи оподаткування праці в Україні з серпня 2014 р. Метою його запровадження стало забезпечення фінансування заходів з підвищення обороноздатності держави. Отже, лише в 2023 р. державний бюджет не отримав від 5,8 до 11 млн грн.

Внаслідок дії механізму виплат «сірих» заробітних плат своїм працівникам спрощеннями бюджети втрачають від 100 до 150 млн грн податку на доходи фізичних осіб і військового збору. Відповідно, фонди соціального страхування втрачають від 120 до 170 млн грн ЄСВ на рік.

Схема із зниження податкових зобов'язань із ПДВ завдає державному бюджету найбільших втрат на рівні 1,2–1,4 млрд грн щорічно.

Усунення типових схем податкової оптимізації на ринку надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет навіть за консервативного сценарію може додаткового забезпечити 1,6 млрд грн додаткових податкових надходжень, а за деякими оцінками – 3 млрд грн²⁶.

Без врахування податків на працю рівень податкового навантаження для провайдерів ФОП становить лише 5%. Водночас, якщо б вони працювали на загальній системі оподаткування та були платниками податку на прибуток, то сплачували щонайменше учетверо більше.

Враховуючи відмінності оподаткування податками на працю для самозайнятих осіб і найнятих працівників, ***обсяг сплачених податків до бюджету має бути принаймні у 5 раз вищим.***

Для прикладу. Відмова ювелірних брендів від використання схеми штучного дроблення бізнесу через мережу спрощенців (насамперед ФОП) з кінця 2023 р. забезпечила зростання обсягів сплачених ПДВ і податку на прибуток до бюджету у 5-7 разів²⁷!

Посилення обороноздатності нашої держави і забезпечення наявних потреб армії за рахунок детінізації економіки є одним з найважливіших пріоритетів економічної політики сьогодення.

²⁶ «Сірий» ринок Інтернету. Час приводити до тями. URL: https://glavcom.ua/columns/danilo_hetmantsev/sirij-rinok-internetu-chas-privoditi-do-tjami-1012837.html#google_vignette

²⁷ Офіційний телеграм канал Данила Гетманцева. URL: <https://t.me/s/getmantsevdanil> (дата звернення 27.08.2024 р.)

Підсумки

Резюмуючи викладене, підкреслимо таке:

1. Обсяг доходів від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет збільшився за останні п'ять років на 81,4%, а в 2023 р. порівняно з 2022 р. на 34,1%.
2. Фіксується тренд збільшення як кількості, так і частки суб'єктів господарювання, що мають статус ФОП, у цьому сегменті економіки. При цьому близько 80% ФОП, які є представниками галузі, офіційно не використовують працю найманих осіб.
3. Обсяг задекларованих доходів ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до Інтернету, за період 2019–2023 рр. збільшився у 3,1 рази. Частка доходів, отриманих ФОП, у загальному обсязі таких доходів всієї галузі постійно збільшувалась від 24,75% у 2019 р. до 42,27% у 2023 р.
4. Класичним прикладом схеми «сірого» ринку послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет є штучне дроблення суб'єкту економічної діяльності за допомогою спрощеної системи оподаткування обліку та звітності. Декілька, а у певних випадках кілька десятків і навіть сотень суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, насправді функціонують в межах однієї структури. Це може бути ТОВ. Крім того, спільна діяльність може вестися без створення окремої юридичної особи, водночас зі спільним використанням нематеріальних активів – бренду.
5. Основною метою штучного дроблення обороту суб'єкту економічної діяльності є мінімізація податкових зобов'язань – зі сплати податку на прибуток, ПДВ, податків на працю тощо.
6. З понад 2 тисяч ФОП (у 73,85% з яких дохід перевищував 1 млн грн), які надавали послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет, у 2023 р. лише 1 ФОП сплачував до бюджету ПДВ, у розмірі 45,3 тис грн. Кількість юридичних осіб, що використовують спрощену систему оподаткування, надають такі послуги, і є платниками ПДВ, у 2023 р. склала 12.
7. Суб'єкти економічної діяльності, що використовують спрощену систему оподаткування (ФОП і ТОВ), отримали в 2019 р. 35,6% від загального обсягу доходів від надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет, у 2020 р. – 38,3%, у 2021 р. – 39,2%, у 2022 р. – 37,0%, у 2023 р. – 47,2%.
8. Без урахування податків на працю рівень податкового навантаження для провайдерів ФОП складає 5%. Водночас, якщо б вони працювали на загальній системі оподаткування та були платниками податку на прибуток, то сплачували щонайменше учетверо більше. Враховуючи відмінності оподаткування податками на працю для самозайнятих осіб і найнятих працівників, обсяг сплачених податків до бюджету має бути принаймні у 5 раз вищим.

9. Усунення типових схем оптимізації оподаткування на ринку надання послуг фіксованого доступу до мережі Інтернет за консервативного сценарію може додаткового забезпечити 1,6 млрд грн додаткових податкових надходжень, а за деякими оцінками – 3 млрд грн.

10. Лише 422 із 2101 ФОП (20,0%!), які є постачальниками електронних комунікаційних мереж і послуг, здійснювали капітальні інвестиції у сферу телекомунікацій. Це може свідчити про таке: а) значна кількість цих ФОП задіяна до мереж ФОП, які працюють під одним брендом для штучного дроблення бізнесу, і інвестиції здійснюються лише «вибраними» ФОП; б) насправді інвестиції здійснюються цими «сірими» провайдерми у готівковій формі без належного їх відображення та подачі звітності.

ДОДАТКИ

Додаток А1

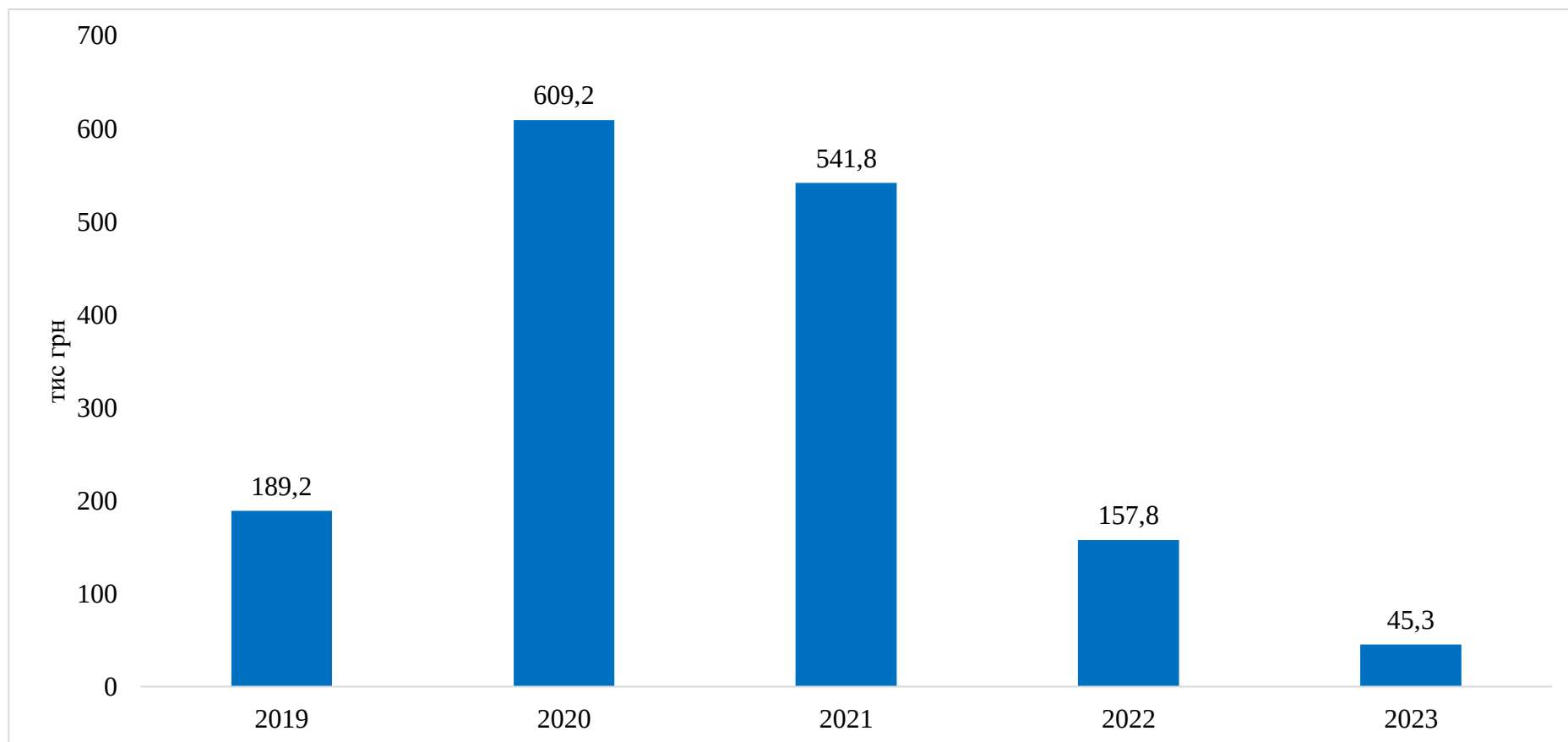


Рис. А1. Динаміка сплаченого ПДВ ФОП, які надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет

Джерело: складено авторами за даними ДПС

Додаток А2

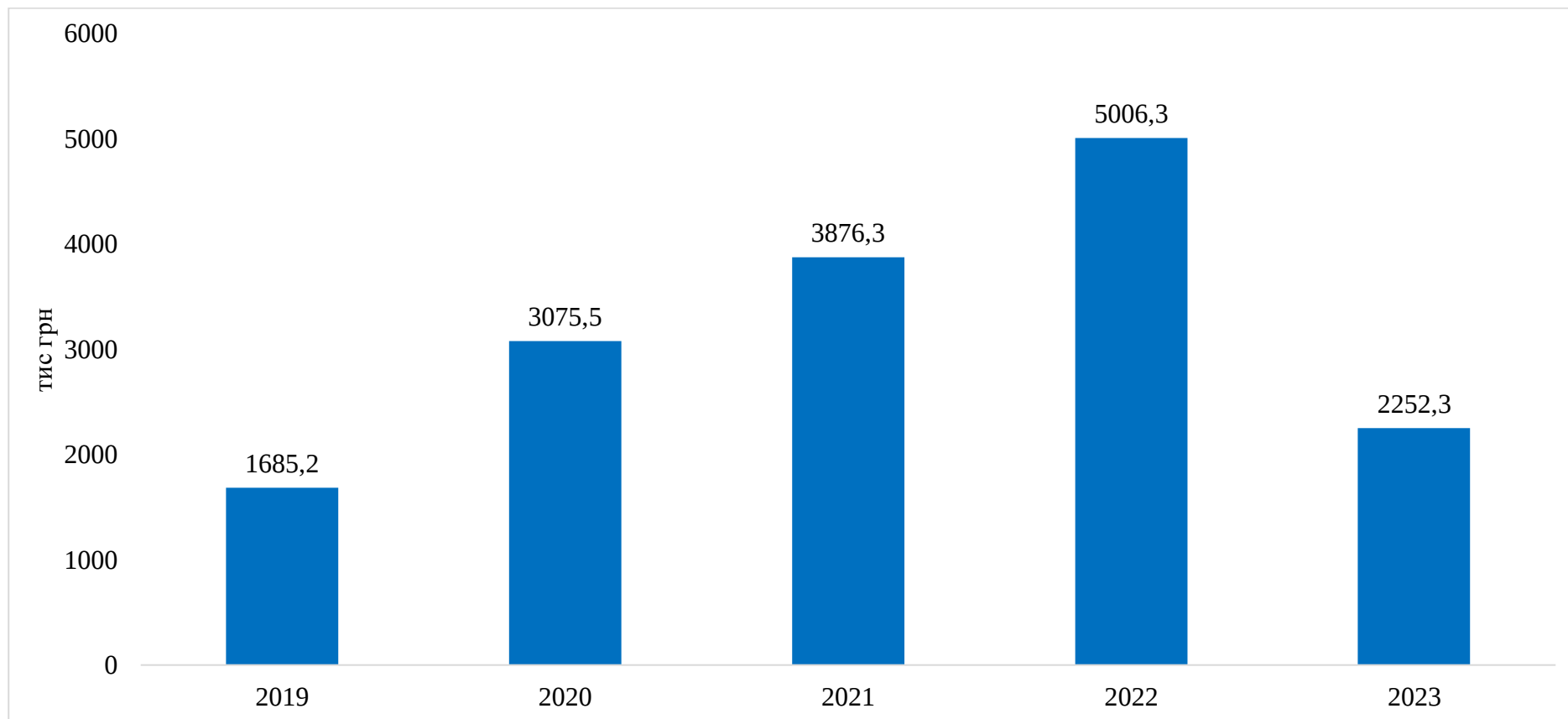


Рис. А2. Динаміка сплаченого ПДВ ю/о, що використовують спрощену систему оподаткування та надають послуги фіксованого доступу до мережі Інтернет

Джерело: складено авторами за даними ДПС