

УДК 341.171

**ПОДАТКОВІ ШАХРАЙСТВА У СФЕРІ ПДВ  
І СПОСОБИ БОРОТЬБИ З НИМИ У КРАЇНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ**

**TAX FRAUDS IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX AND METHODS  
OF COMBATING THEM IN THE MEMBER STATES OF THE EUROPEAN UNION**

**Голотяк-Пенкальська М.В.,**  
*докторант*  
*Ягеллонського університету*

Стаття присвячується питанням, пов'язаним із шахрайством у сфері податку на додану вартість, а також адміністративній співпраці між податковими органами держав – членів Європейського Союзу у сфері податку на додану вартість і довгостроковій програмі співтовариства «Fiscalis – 2013». Автор аналізує правову базу Європейського Союзу щодо такої співпраці, а також досліджує основні прогалини правового регулювання співробітництва компетентних органів держав – учасниць Європейського Союзу в податковій сфері.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, Європейський Союз, регламент Європейського Союзу, податкове шахрайство у сфері податку на додану вартість.

Стаття посвятається вопросам, связанным с мошенничеством в сфере налога на добавленную стоимость, а также административному сотрудничеству между налоговыми органами государств – членов Европейского Союза в сфере налога на добавленную стоимость и долгосрочной программе сообщества «Fiscalis – 2013». Автор анализирует правовую базу Европейского Союза по такому сотрудничеству, а также исследует основные пробелы правового регулирования сотрудничества компетентных органов государств – участников Европейского Союза в налоговой сфере.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, Европейский Союз, регламент Европейского Союза, налоговое мошенничество в сфере налога на добавленную стоимость.

The article is devoted to issues related to fraud in the field of value added tax, as well as administrative cooperation between tax authorities of the European Union member states in the field of value added tax and long-term program “Fiscalis – 2013” of the community. The author analyzes the legal framework of the European Union for such cooperation, as well as examines the major gaps of legal regulation of cooperation of the competent bodies of the European Union member states in the tax area.

**Key words:** value added tax, European Union, European Union regulations, tax fraud in the field of value added tax.

**Постановка проблеми.** Можливість вільного пересування осіб на території Європейського Союзу (далі – ЄС) та можливість ведення господарської діяльності, безперечно, є позитивним елементом інтеграції держав ЄС, становить невід’ємну умову зміцнення господарських відносин у межах європейської спільноти. Однак за дедалі більшої інтенсифікації такої співпраці у сфері торгівлі й економіки ці процеси супроводжуються багатьма негативними явищами, що призводять до розладу конкуренції на внутрішньому ринку, зменшення бюджету самих держав – членів Європейського Союзу та, відповідно, бюджету ЄС загалом. Ідеться про явища, які вже давно перетнули кордони однієї країни, таким чином ставши не лише окремою державною проблемою, а й проблемою всього співтовариства.

Серед таких негативних явищ варто звернути увагу, зокрема, на шахрайство у сфері податку на додану вартість (далі – ПДВ), яке є найбільш обтяжливим для бюджетів держав – членів ЄС.

Упродовж останнього часу надзвичайно швидкими темпами розвиваються різновиди податкового шахрайства в особливо великих розмірах. Ситуація ухиляння від сплати податків веде до перебоїв у потоках капіталу, що у свою чергу спричинює розлади функціонування внутрішнього ринку ЄС.

Усі кроки й заходи на рівні країни зазвичай є не дуже ефективними, їх недостатньо в процесі запобігання й боротьби з вказаними явищами. Так само адміністративна співпраця, заснована на двосторонніх договорах, може не дати бажаного результату. Одним з основних і водночас найважливішим серед

інструментів протидії податковому шахрайству є гармонійна та послідовна адміністративна співпраця між податковими органами всіх держав – членів Європейського Союзу.

Проблема шахрайства, пов'язаного з ПДВ, і збитків для держав-членів як наслідок цього шахрайства становить серйозну загрозу для бюджету й економіки держав Європейського Союзу. У вересні 2013 року Європейська Комісія опублікувала дані досліджень на тему збитків, пов'язаних із ненадходженням до бюджету ПДВ в 26 державах. Збитки склали близько 193 млрд євро, що тоді становило 18% усіх зобов'язань щодо сплати ПДВ, або 1,5% ВВП цих держав. Також 23 серпня 2016 року Європейська Комісія опублікувала доповідь [1], у якій йдеться про розміри сум ПДВ, що не були сплачені платниками податків на території держав – членів ЄС. Дослідження було проведено з метою виявити недоліки правового регулювання ПДВ та перебудувати систему ПДВ в ЄС. У доповіді зазначено, що близько 159,5 млрд євро ПДВ не було зібрано країнами – членами ЄС у 2014 році. Хоча ця сума є нижчою порівняно з попередніми роками, Європейська Комісія наголошує на тому, що регуляторну базу необхідно вдосконалювати.

Наведене безперечно підкреслює важливість удосконалення правового регулювання тісної співпраці держав – учасниць ЄС у сфері оподаткування податком на додану вартість.

**Аналіз останніх досліджень.** Наразі українська юридична наукова спільнота звертає більше уваги на адаптацію податкового законодавства до так званих європейських стандартів, як того вимагає Угода про асоціацію України та ЄС. Про це свідчить аналіз останніх публікацій у наукових фахових виданнях [2]. Особливо варто згадати дисертацію Ю.А. Федчишина «Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу у контексті Угоди про асоціацію» (2016 року). Аналіз останніх наукових публікацій в Україні за цією тематикою свідчить, що проблеми, які виникають у процесі оподаткування ПДВ на терені Європейського Союзу, більше висвітлюються економістами [3], ніж юристами.

Подальше поєднання й лібералізація торговельних відносин між Україною та ЄС, звичайно, вимагатимуть більш тісної співпраці компетентних органів України та держав – членів ЄС із метою мінімізації застосування недобросовісними платниками податків шахрайських схем щодо ПДВ.

**Мета статті** – розкрити основні правові засади співпраці адміністративних органів держав – членів Європейського Союзу у сфері оподаткування податком на додану вартість, зокрема, у боротьбі з податковим шахрайством.

**Виклад основного матеріалу.** Варто зазначити, що співпраця між податковими органами держав – членів ЄС не використовується виключно для боротьби з податковим шахрайством, проте має також багато переваг як для податкових органів, так і для платників податків. Зокрема, вона сприяє покра-

щенню господарської діяльності, упевненості економічного обороту, спрощенню доступу до загальних баз даних (наприклад, актуальних ідентифікаційних номерів платників ПДВ) та врахуванню правильної квоти ПДВ під час транскордонного придбання товарів або надання послуг.

Складна система ПДВ кожної окремої держави – члена ЄС, вільне пересування товарів і надання послуг дають багато можливостей для заснування й функціонування недобросовісних суб'єктів господарювання, які мають на меті ухилення від оподаткування податком на додану вартість, вимагання незаконного повернення цього податку та інші незаконні практики, що полягають у шахрайстві у великих розмірах.

Найпоширенішим видом податкового шахрайства у сфері ПДВ є так звані каруселі та зникаючий платник. Ці проблеми раніше були відомі лише на внутрішньодержавному рівні, проте сьогодні розповсюдились поза кордонами окремих держав та стали міжнародною проблемою. Не існує жодного дієвого методу самостійної боротьби з такими явищами на рівні окремих держав. Єдиним ефективним способом боротьби з податковим шахрайством є встановлення системи співпраці між податковими органами всіх держав – членів ЄС, зокрема щодо обміну інформацією, та тісне співробітництво з Європейською Комісією в цій сфері.

Найчастіше шахрайство у сфері ПДВ полягає в тому, що платник цілеспрямовано не подає декларацію про ПДВ або не вказує в ній усі трансакції, що відбулися, та не сплачує ПДВ, належний з усіх трансакцій. *«Карусель»* має місце тоді, коли суб'єкт ввозить товари з іншої держави – члена ЄС, не сплачуючи ПДВ, і потім не продає їх для споживання, а здійснює продаж цих товарів через низку товариств, насамкінець згадані товари вивозяться із цієї держави. Кожне з товариств користується поверненням нарахованого ПДВ, вчиняючи тим самим протизаконні дії. Це дуже небезпечний вид податкового шахрайства, який призводить до серйозних негативних наслідків як для окремих держав, так і для всього Європейського Союзу.

Іншим шахрайством, не менш проблемним для державного бюджету й нормального функціонування економіки, є *«зникаючий платник податку»*. Цей різновид шахрайства полягає в тому, що недобросовісний платник засновує фіктивне товариство з метою вчинення шахрайства, пов'язаного з ПДВ. Такий платник зазвичай переслідує одну з наведених нижче цілей: 1) незаконно «вимагують» нарахований ПДВ через здійснення фіктивних операцій усередині співтовариства (симулювання обороту); 2) ухиляється від сплати належного ПДВ через невказування цілого або часткового обороту в декларації (приховування реального обороту).

Так, у Польщі такі суб'єкти найчастіше обирають юридичну форму товариства з обмеженою відповідальністю, за якої вписується дуже багато видів діяльності згідно з РКД (польський аналог КВЕД – М. Г.-П.) у Крайовому судовому реєстрі. У більшості випадків також відкривається велика кількість

банківських рахунків у декількох країнах Європейського Союзу, для чого використовуються документи сторонніх осіб, яким, як правило, про це не відомо.

Виявлення такого злочину – серйозна проблема для контролюючих органів. Значною мірою сприяє цьому міжнародний характер торгівлі, що ще більше ускладнює переслідування суб'єктів таких заборонених дій.

У зв'язку із серйозним зростанням кількості випадків податкового шахрайства та водночас безпорадністю окремих держав у боротьбі із цією проблемою, а також із метою покращення податкового співробітництва й ефективного обміну інформацією неодноразово було ініційовано обговорення окресленого питання на міжнародному рівні між державами – членами Європейського Союзу.

Серед перших ініціатив на терені ЄС можна назвати Регламент Ради (ЄЕС) № 218/92 та Регламент Ради (ЄС) № 1798/2003 від 7 жовтня 2003 року про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість і про відміну регламенту Ради (ЄЕС) № 218/92. На підставі цих документів створено першу спільну систему обміну інформацією між державами ЄС, за допомогою якої податкові органи держав-членів могли співпрацювати між собою та з Європейською Комісією, обмінюючись інформацією, і таким чином боротись із податковим шахрайством та отримувати інші вигоди в цій сфері.

Беручи до уваги велику загрозу, спричинену незаконною практикою ухиляння від сплати податків, недостатній рівень комунікації між податковими органами й незадовільні результати співпраці на рівні ЄС, а також розлади пересування капіталу та конкуренції на внутрішньому ринку, Рада Європейського Союзу вирішила прийняти Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість [4].

Метою прийняття такого документа є не лише боротьба з податковим шахрайством, а й встановлення критеріїв правильного визначення суми ПДВ, полегшення співпраці між платником податку та державним органом, запобігання несумісним адміністративним навантаженням на обидві сторони, опрацювання принципів і положень взаємодопомоги під час нарахування ПДВ між державами – членами Європейського Союзу, обмін інформацією в цій сфері, а також інтеграція податкових систем держав – членів ЄС та обмін досвідом. У Регламенті Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість наголошується на спеціальній ролі, взятій на себе державами-членами, які співпрацюють у сфері ПДВ: «У транскордонних випадках важливим є уточнення обов'язків кожного члена таким чином, щоб дозволити ефективний податковий контроль у державі-члені, у якій необхідно сплатити податок». Наголошується також на якості й актуальності інформації, що передається в межах співпраці з метою створення надійних баз даних, які стосуються ПДВ.

Дуже важливим питанням, відповідно до положень регламенту, є також швидкість дії податкових

органів держав, які співпрацюють, дотримання строків, визначених цим регламентом, оскільки податкове шахрайство підлягає виявленню лише тоді, коли дії з метою їх виявлення й припинення добре координовані та вчинені у відповідний короткий час. У Регламенті Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість наголошується, що обов'язковою умовою успішної співпраці є електронне пересилання й зберігання інформації щодо правильного нарахування податку та контролю за ПДВ.

У разі укладення двосторонньої угоди між державами-членами з питань ПДВ вони зобов'язані негайно повідомити про це Європейську Комісію, яка у свою чергу повідомляє про це інші держави-члени. Збирання, передавання й використання інформації в питаннях, що пов'язані з податковим законодавством, відіграє більшу роль, ніж в інших галузях права. Юридичні підстави для обміну різною податковою інформацією між державами – членами Європейського Союзу містять також договори про уникнення подвійного оподаткування. Таке додаткове регулювання, яке має на меті вищий рівень співпраці в галузі податкового законодавства, створює більше підстав для обміну інформацією та взаємної допомоги серед окремих держав з огляду на специфіку прикордонних регіонів та економічні зв'язки між державами-сусідами.

Обмін інформацією здійснюється, як правило, за запитом. Ця процедура полягає в наданні окресленої в запиті інформації органам влади, які звертаються із запитом. З 1 січня 2015 року існує можливість надіслати стандартний запит із додатковим запитом на порушення адміністративного провадження. Такий запит має містити відповідне обґрунтування. У ситуації, коли орган, до якого направлено запит, вважає, що немає необхідності порушувати адміністративне провадження, він повинен повідомити орган, який надіслав запит, про своє рішення та про причину відмови. У такій ситуації орган, який отримав запит, за можливості передає наявні персональні дані про платника. Зокрема, така інформація стосується дат і вартості всіх поставок товарів або наданих послуг, якими цікавиться орган, що надсилає запит, упродовж останніх 2 років.

Орган, що отримав запит, повинен надати відповідь у найкоротші можливі строки. Однак строк передачі інформації, що міститься в запиті, для держави, яка має надати відповідь, не може перевищувати 3 місяців із дня отримання запиту. У дуже складних випадках і в нестандартних ситуаціях між державами можна погодити інші строки. Якщо існує ймовірність, що строк відповіді на запит буде пролонговано, органи держави, якій було надіслано запит, негайно повідомляють про це відповідні органи держави, яка надіслала запит, вказуючи причину такої затримки та новий термін надання відповіді.

Для органу, що отримав запит, ст. 54 Регламенту Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість передбачено можливість відмови в наданні певної інформації

ції. Така ситуація може трапитись, якщо держава, якій було надіслано запит, не має можливості з юридичних причин надати певну інформацію. Право на відмову надається також у разі, якщо це призведе до розкриття комерційної, промислової чи професійної таємниці або таємниці комерційної справи, а також інформації, розкриття якої суперечитиме публічному правопорядку.

Регламентом Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість передбачено три виняткові ситуації, у яких інформацію можна надати без попереднього запиту:

а) коли запитувана інформація необхідна для проведення ефективного податкового контролю;

б) коли є підозри про порушення закону про ПДВ та існує велика ймовірність вчинення заборонених дій;

в) коли дуже ймовірним є ризик понесення серйозних податкових втрат у будь-якій із держав-членів.

У процесі обміну інформацією за запитом або без попереднього запиту орган, що надає відповідь, може звернутись до органу, який отримує інформацію, із запитом про надання зворотної інформації, що стосується предмета співпраці. Якщо такі дії не викликають великі витрати та інші технічні труднощі, держава-член, яка отримала відповідь, негайно персилає інформацію, що є предметом зацікавлення іншої держави.

Вагомим питанням, урегульованим у ст. 31 Регламенту Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість, є можливість отримання електронним шляхом для кожного зацікавленого суб'єкта підтвердження дійсності ідентифікаційного номера платника ПДВ, а також імені й адреси щодо будь-якої конкретної особи. Ця інформація про ідентифікаційний номер платника ПДВ, актуальне найменування та адресу особи доступна не лише для уповноважених установ, а й для кожного підприємця, який забажає підтвердити дані свого контрагента, що його цікавлять.

З метою спрощення механізмів протидії шахрайству, пов'язаному з ПДВ, згідно зі ст. 33 Регламенту Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість встановлено мережу *Eurofisc*. Мережа *Eurofisc* повинна слугувати оперативному обміну певними видами інформації між відповідними органами держав-членів. У межах *Eurofisc* було введено механізм раннього оповіщення про податкове шахрайство у сфері ПДВ, покращено координацію роботи зв'язкових *Eurofisc* та створено тематичні робочі області *Eurofisc*. Інформація, що пересилається через мережу *Eurofisc*, є конфіденційною, доступ до неї надано виключно належним чином уповноваженим та акредитованим службовцям держав-членів.

Програму «Fiscalis – 2013» було встановлено Рішенням Європейського Парламенту та Ради від 11 грудня 2007 року. Це вже четверта програма, що стосується міждержавної співпраці. Її було введено в дію після створення єдиного європейського ринку в 1993 році. Метою програми було, зокрема, опрацювання та впровадження ІТ-систем і зв'язку, орга-

нізація багатостороннього контролю, робочих візитів, семінарів і навчань. Шестирічний бюджет цієї програми склав 156,9 млн євро, з яких майже 75% було витрачено на розробку інформаційних систем і програм для використання всіма країнами ЄС. Програми, створені того часу, які стосувались податків і мита (близько 60), використовували платформу CCN/CSI. Серед основних додатків ІТ варто виокремити такі:

– VIES та VIES-on-the-Web, які слугують для обміну інформацією, пов'язаною з ПДВ;

– Tin-on-the-Web, який стосується податкового ідентифікаційного номера;

– EMCS – система щодо моніторингу переміщення підакцизних товарів;

– SEED – система обміну інформацією про акцизний податок;

– сучасні високоякісні електронні форми, які використовуються для обміну інформацією про повернення ПДВ та безпосередніх податків.

Усі ці додатки великою мірою дали змогу скоротити витрати й адміністративне навантаження як для платника податків, так і для податкових органів. Окрім того, вони зумовили зменшення кількості податкового шахрайства та випадків ухилення від сплати податків. Завдяки базі даних VIES значно зменшилась кількість коригувань заднім числом.

Програма «Fiscalis – 2013» створила також електронну пошту CCN-mail та поштові скриньки VIES і TAXFRAUD, які слугують для швидкого й безпечного обміну інформацією між податковими службовцями щодо шахрайства, пов'язаного з ПДВ. Загальна вартість податкових зобов'язань, які було виявлено в результаті багатостороннього контролю, становила близько 3,26 млрд євро. Завдяки застосуванню VIES-on-Web значно скоротився час підтвердження ідентифікаційних номерів ПДВ для суб'єктів, які займаються господарською діяльністю, у результаті чого заощаджено близько 160 млн євро (з урахуванням вартості середньої тривалості розмови близько 5 хвилин). Водночас варто врахувати, що менше ніж за рік використання цієї системи було підтверджено близько 157 млн ідентифікаційних номерів ПДВ.

Незалежно від положень Регламенту Ради (ЄС) № 904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість Рада Європейського Союзу прийняла Директиву № 2013/42/ЄС у справі спільної системи податку на додану вартість щодо механізму швидкого реагування на податкове шахрайство, пов'язане з ПДВ. Директива з'явилась у зв'язку з недостатньо дієвими засобами стримування певних видів податкового шахрайства, пов'язаного з ПДВ, і способами боротьби з ними. На практиці досвід багатьох держав – членів Європейського Союзу показав, що існує можливість вжиття таких засобів, які будуть достатньо дієвими, щоб швидко протидіяти податковому шахрайству в галузі ПДВ. Прикладом такого засобу є введення принципу зворотного оподаткування ПДВ.

Принцип зворотного оподаткування полягає у визначенні одержувача товарів і послуг як суб'єкта,

що зобов'язаний сплатити ПДВ. Тривалість і функціонування такого механізму є досить коротким, щоб обтяження для платника податків, яке з ним пов'язане, було пропорційним до вигоди держави з такого способу розв'язання проблеми податкового шахрайства, пов'язаного з ПДВ. Цей засіб може бути застосований державою-членом, якщо Європейська Комісія не вказала супротив у цьому питанні. Термін дії зворотного оподаткування не має перевищувати 9 місяців.

У Польщі, відповідно до Постанови міністра фінансів, створено центральний офіс зв'язку у сфері ПДВ – Бюро обміну інформацією про ПДВ – з головним офісом у м. Коніні. Це організаційний підрозділ Податкової палати в м. Познані. Кожна особа в Польщі, яка веде господарську діяльність і є платником ПДВ, може підтвердити ідентифікаційний номер ПДВ свого контрагента, який є платником податків в іншій державі – члені ЄС.

**Висновки.** Таким чином, варто погодитись із загальною позитивною оцінкою різних механізмів співпраці щодо ПДВ держав, які входять до складу Європейського Союзу. Однак залишається проблема неясності деяких різновидів форм запитів і питання дотримання установленими термінів надання відповіді на запити. Важливим аспектом є також власна ініціатива держав-членів щодо співпраці в різних сферах, пов'язаних з обміном інформацією, та протидії податковому шахрайству. Європейська Комісія надалі буде підтримувати такі ініціативи, а також надавати допомогу під час введення нових механізмів. Однак залишається ще дуже багато проблем, які потребують вирішення державами – членами ЄС на національному рівні. Це стосується насамперед пристосування внутрішнього законодавства до законодавства Європейського Союзу, організації різних видів навчання для службовців та встановлення премій і штрафів за вчасно чи невчасно надані відповіді на запити інших країн, які беруть участь в обміні інформацією.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf).
2. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 47 с. ; Жалій Т.В. До питання про напрями вдосконалення правового регулювання податку на додану вартість в Україні у процесі інтеграції до законодавства Європейського Союзу / Т.В. Жалій, В.В. Нагорний // Порівняльно-аналітичне право. – 2014. – № 5. – С. 243–247 ; Трубін І.О. Напрями вдосконалення правового регулювання ПДВ в умовах реалізації положень Угоди про асоціацію України та ЄС / І.О. Трубін // Фінансове право. – 2014. – № 3(29). – С. 51–55.
3. Андріяш М.М. Проблеми розвитку оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М.М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин. – 2014. – Вип. 122. – Ч. 1. – С. 215–227 ; Слюсаренко В.Є. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність / В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Економіка». – 2014. – Вип. 1(42). – С. 218–222.
4. Регламент Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2010. – L 268.
5. Biegalski A. VIES – System wymiany informacji w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia ogólne / A. Biegalski // Monitor Podatkowy. – 2004. – № 4.