

УДК 341.171

ГОЛЮТЯК-ПЕНКАЛЬСКА М.В.

ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПІВПРАЦІ ДЕРЖАВ-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В БОРОТБІ З ПОДАТКОВИМ ШАХРАЙСТВОМ У СФЕРІ ПДВ

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

Ключові слова: податок на додану вартість, Європейський Союз, регламент ЄС, податкові шахрайства у сфері ПДВ.

Статья посвящается вопросам, связанным с административным сотрудничеством между налоговыми органами государств-членов Европейского Союза в сфере налога на добавленную стоимость и в долгосрочной программе сообщества Fiscalis 2013. Автор анализирует правовую базу ЕС такого сотрудничества, а также исследует основные проблемы правового регулирования сотрудничества компетентных органов государств-участников ЕС в налоговой сфере.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, Европейский Союз, регламент ЕС, налоговые мошенничества в сфере НДС.

The article is devoted to issues related to administrative cooperation between tax authorities of the Member States of the European Union in the field of value added tax and long community program Fiscalis 2013. The author analyzes the legal basis for such cooperation between the members of EU and examines the main gaps of legal regulation of cooperation of the competent authorities of member states in the tax area.

Key words: VAT, European Union, EU regulations, tax fraud in the field of VAT.

Вступ. Можливість вільного пересування осіб на території Європейського Союзу і можливість ведення господарської діяльності, безсумнівно, є позитивним елементом інтеграції держав Європейського Союзу та становить невід'ємну умову зміцнення господарських відносин у межах європейської спільноти. Однак при дедалі більшій інтенсифікації такої співпраці у сфері торгівлі й економіки ці процеси супроводжуються багатьма негативними явищами, що прямим чином призводить до розладу конкуренції на внутрішньому ринку, зменшенню бюджету самих держав-членів Європейського Союзу і, як результат, – бюджету Союзу як такого. Йдеться про явища, які вже давно перетнули кордони однієї країни і таким чином стали не тільки окремою державною проблемою, але й проблемою всього співтовариства. Серед таких негативних явищ слід, зокрема, звернути увагу на шахрайство у сфері податку на додану вартість (далі – ПДВ), котре є найбільш обтяжливим для бюджетів держав-членів.

Протягом останніх років надзвичайно швидкими темпами розвиваються різновиди податкових шахрайств в особливо великих розмірах. Ситуація ухиляння від сплати податків веде до перебоїв у перепливі капіталу, що, у свою чергу, спричинює розлади функціонування внутрішнього ринку Співтовариства.

Всі кроки й заходи на рівні країни зазвичай є не дуже ефективні і їх недостатньо в процесі запобігання і боротьби з вказаними вище явищами. Так само адміністративна співпраця, заснована на двосторонніх договорах, може не дати бажаного результату. Одним із основних і одночасно найважливішим серед інструментів протидії податковим шахрайствам є гармонійна й послідовна адміністративна співпраця між податковими органами всіх держав-членів Європейського Союзу.

Проблема шахрайств, пов'язаних із ПДВ, і збитків для держав-членів як наслідок цих шахрайств становлять серйозну загрозу для бюджету та економіки держав Європейського Союзу. У вересні 2013 року Європейська Комісія опублікувала дані досліджень на тему збитків, пов'язаних із ненадходженням до бюджету ПДВ у 26 державах. Збитки склали близько 193 млрд. євро, що тоді становило 18% усіх зобов'язань по сплаті ПДВ, або 1,5% ВВП цих держав. Також 23 серпня 2016 року Єврокомісія опублікувала доповідь [1], в якій йдеться про розміри сум ПДВ, які не були сплачені платниками податків на території держав-членів ЄС. Дослідження було проведено з метою виявити недоліки правового регулювання ПДВ і перебудувати систему ПДВ в ЄС. У доповіді було зазначено, що близько 159,5 мільярдів євро ПДВ не було

зібрано країнами-членами ЄС у 2014 році. Хоча цей розмір є нижчим порівняно з попередніми роками, Єврокомісія наголошує на тому, що регуляторну базу необхідно вдосконалювати.

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

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], також окремо слід згадати дисертаційне дослідження Федчишина Ю.А. на тему «Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію» (2016 року). Аналіз останніх наукових публікацій в Україні за даною тематикою свідчить, що проблеми, які виникають у процесі оподаткування ПДВ на терені Європейського Союзу, більше висвітлюються економістами [3], ніж правниками.

Подальше пожвавлення та лібералізація торговельних відносин між Україною та ЄС, звичайно, вимагатимуть і більш тісної співпраці компетентних органів України та держав-членів ЄС з метою мінімізації застосування недобросовісними платниками податків шахрайських схем стосовно ПДВ.

Постановка завдання. У даному дослідженні ставимо за мету висвітлити основні правові засади співпраці адміністративних органів держав-членів Європейського Союзу у сфері оподаткування податком на додану вартість, та, зокрема, в боротьбі з податковим шахрайством.

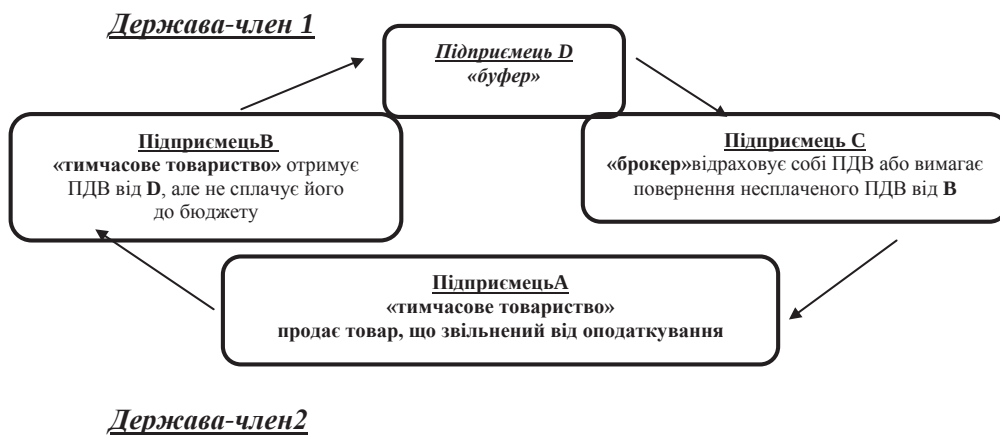
Результати дослідження. Слід зазначити, що співпраця між податковими органами держав-членів Європейського Союзу не використовується виключно для боротьби з податковими шахрайствами, але несе також багато переваг як для податкових органів, так і для платників податків. Зокрема, сприяє покращенню господарської діяльності, впевненості економічного обороту, спрощенню доступу до загальних баз даних – наприклад, актуальних ідентифікаційних номерів платників ПДВ – та вирахуванню правильної квоти ПДВ при транскордонному придбанні товарів або наданні послуг.

Складна система ПДВ кожної окремої держави-члена, вільні пересування товарів і надання послуг дають багато можливостей для заснування і функціонування недобросовісних суб'єктів господарювання, що мають за мету ухилення від оподаткування податком на додану вартість, вимагання незаконного повернення цього податку та інші незаконні практики, що полягають у шахрайствах у великих розмірах.

Найбільш поширеним видом податкових шахрайств у сфері ПДВ є так звані «**каруселі**» та «**зникаючий платник**». Ці проблеми раніше були відомі лише на внутрішньодержавному рівні, проте сьогодні розповсюдились поза державні кордони окремих держав і стали міжнародною проблемою. Не існує жодного дієвого методу самостійної боротьби з такими явищами на рівні окремих держав. Єдиним ефективним способом боротьби з податковими шахрайствами є встановлення системи співпраці між податковими органами всіх держав-членів, зокрема на предмет обміну інформацією, та тісне співробітництво з Європейською комісією в цій сфері.

Найчастіше шахрайства у сфері ПДВ полягають у тому, що платник цілеспрямовано не подає декларації про ПДВ або не вказує в ній усіх трансакцій, що відбулися, та не сплачує ПДВ, належний з усіх трансакцій. «Карусель» має місце тоді, коли суб'єкт ввозить товари із іншої держави-члена ЄС, не сплачуючи ПДВ, а потім не продає їх для споживання, а здійснює продаж цих товарів через ряд товариств, а на кінець ці товари вивозяться з даної держави. Кожне із 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.

Схема шахрайства типу «карусель» [4, с. 193]



Припустимо, що тимчасове товариство А поставляє всередині Євросоюзу такі товари, котрі звільнені від оподаткування, товариству В, що зареєстроване в іншій державі-члені Європейського Союзу. Товариство В, у свою чергу, є товариством, яке має лише тимчасовий характер, тобто це «зни-каючий платник податку». Товариство В, отримуючи товари від А, не сплачує від цієї трансакції ПДВ, проте поставляє їх в межах своєї країни товариству С, яке називається «*брокер*». Згодом Товариство В відраховує для себе ПДВ від проведеного продажу товарів на користь С, і, не сплачуючи ПДВ, просто зникає. З цього – висновок, що розмір фінансової втрати, яку несе державний бюджет, відповідає сумі ПДВ, який мав би бути сплачений на користь товариства С товариством В, яке зникло. Товариство С має можливість заявити поставку товару, який не підлягає оподаткуванню, товариству А; у свою чергу, А заявить цю поставку, що не підлягає оподаткуванню, товариству В і так далі. Структура цієї схеми дуже нагадує карусель, звідки і пішла назва цього шахрайства.

Податкові шахраї, які діють за схемою, що наведена вище, намагаються відвернути увагу податкових органів за допомогою посередників (на малюнку-схемі, наведеному вище, – товариство D), приховуючи сліди шахрайства ще складнішим чином. Дуже часто підприємці типу D не підозрюють своїх контрагентів у намірі вчинити податковий злочин і не бачать ознак заборонених дій.

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

З наміром здійснення шахрайства типу «зникаючий платник податків» крадуться також ідентифікаційні номери платників ПДВ та інші документи, які можуть знадобитися при здійсненні злочину, в тому числі в особливо великих розмірах підробляються ПДВ-інвойси. Скажімо, в Польщі найчастіше такі суб'єкти вибирають юридичну форму товариства з обмеженою відповідальністю, при якій вписується дуже багато видів діяльності згідно з РКД (*польський аналог КВЕД*) у Крайовому судовому реєстрі. У більшості випадків відкривається також велика кількість банківських рахунків у декількох країнах Європейського Союзу, і використовуються для цього документи сторонніх осіб, яким, як правило, про це не відомо.

Виявлення такого злочину – це серйозна проблема для контролюючих органів, значною мірою сприяє цьому міжнародний характер торгівлі, що ще більш ускладнює переслідування суб'єктів описаних заборонених дій.

У зв'язку із серйозним зростанням кількості податкових шахрайств і одночасною безпорадністю окремих держав у боротьбі з цією проблемою, а також з метою покращення податкового співробітництва й ефективного обміну інформацією неодноразово було ініційовано обговорення цього питання на міжнародному рівні між державами-членами Європейського Союзу.

Серед перших ініціатив на терені ЄС існує Регламент Ради (ЄС) № 218/92та Регламент Ради (ЄС) № 1798/2003 від 7 жовтня 2003 р. про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість і про відміну регламенту Ради (ЄС) № 218/92. На підставі цих регламентів 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 боротися з податковими шахрайствами та отримувати інші вигоди в даній сфері.

Беручи до уваги велику загрозу, спричинену незаконною практикою ухиляння від сплати податків, недостатній рівень комунікації між податковими органами та незадовільні результати співпраці на рівні Європейської Спільноти, а також розлади пересування капіталу і конкуренції на внутрішньому ринку, Рада Європейського Союзу вирішила прийняти Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 [5] про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість.

Метою прийняття такого документу є не лише боротьба з податковими шахрайствами, але і встановлення критеріїв правильного визначення суми ПДВ, полегшення співпраці між платником податку і державним органом, запобігання несумісного адміністративного навантаження обох сторін, опрацювання принципів і положень взаємодопомоги при нарахуванні ПДВ між державами-членами Європейського Союзу, обмін інформацією в цій сфері, а також інтеграція податкових систем держав-членів ЄС та обмін досвідом. У регламенті 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, в котрій слід сплатити податок». Наголошується також на якості й актуальності інформації, що передається в рамках співпраці з метою створення надійних баз даних, що стосуються ПДВ.

Дуже важливим питанням, відповідно до положень Регламенту, є також швидкість дії податкових органів держав, що співпрацюють, дотримання строків, визначених цим регламентом, оскільки податкові шахрайства підлягають виявленню тільки тоді, коли дії з метою їх виявлення та припинення

є добре координовані і вчинені у відповідно короткий час. У регламенті наголошується, що обов'язковою умовою успішної співпраці є електронне пересилання і зберігання інформації щодо правильного нарахування податку та контролю за ПДВ.

У випадку укладення двосторонньої угоди між державами-членами з питань ПДВ вони зобов'язані негайно повідомити про це Європейську Комісію, котра, у свою чергу, повідомляє про це інших держав-членів. Збирання, передавання і використання інформації в питаннях, що пов'язані з податковим законодавством, відіграє набагато більшу роль, ніж в інших галузях права. Юридичні підстави для обміну різного виду 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 і взаємної допомоги між окремими державами з огляду на специфіку прикордонних регіонів та економічні зв'язки між державами-сусідами.

Вагомим питанням, врегульованим у ст. 31 Регламенту № 904/2010, є можливість отримання електронним шляхом для кожного зацікавленого суб'єкта підтвердження дійсності ідентифікаційного номеру платника ПДВ, а також ім'я та адресу будь-якої конкретної особи. Ця інформація про ідентифікаційний номер платника ПДВ, актуальне найменування й адресу особи доступна не тільки для уповноважених установ, а й для кожного підприємця, який забажає підтвердити дані свого контрагента, які його цікавлять.

З метою спрощення механізмів протидії шахрайствам, пов'язаним із ПДВ, згідно зі ст. 33 регламенту Ради (ЄС) № 904/2010 встановлено мережу *Eurofisc*. Мережа *Eurofisc* має служити оперативному обміну певними видами інформації між відповідними органами держав-членів. У рамках *Eurofisc* було введено механізм раннього оповіщення про податкові шахрайства у сфері ПДВ, покращено координацію роботи зв'язкових *Eurofisc* та було створено тематичні робочі області *Eurofisc*. Інформація, що пересилається через мережу *Eurofisc*, є конфіденційна і доступ до неї надано виключно належним чином уповноваженим та акредитованим службовцям держав-членів.

Інший інструмент співпраці – це Програма *Fiscalis*, на базі якої створена спеціальна електронна пошта *CCNmail* і поштові скриньки *VIES* і *TAXFRAUD*, які служать для швидкого та безпечного обміну інформацією між податковими службовцями щодо шахрайств, пов'язаних із ПДВ. Загальна вартість податкових зобов'язань, які було виявлено в результаті багатостороннього контролю, склала близько 3,26 млрд. EUR. У той же час слід врахувати, що менш ніж за рік використання цієї системи було підтверджено близько 157 млн. ідентифікаційних номерів ПДВ.

Незалежно від положень регламенту Ради ЄС № 904/2010 Рада Європейського Союзу прийняла Директиву № 2013/42/ЄС у справі спільної системи податку на додану вартість у відношенні до механізму швидкого реагування на податкові шахрайства, пов'язані з ПДВ. Директива з'явилася у зв'язку з недостатньо дієвими засобами стримування певних видів податкових шахрайств, пов'язаних із ПДВ, і способами боротьби з ними. На практиці досвід багатьох держав-членів Європейського Союзу показав, що існує можливість вжиття таких засобів, які будуть протидіяти податковим шахрайствам у галузі ПДВ відповідно швидко. 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 короткими, 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. Такий засіб може бути застосований державою-членом, якщо Європейська Комісія не виказала супротиву в цьому питанні. Термін дії зворотного оподаткування не повинен перевищувати дев'яти місяців.

Висновки. У підсумку варто погодитись із загальною позитивною оцінкою різних механізмів співпраці щодо ПДВ державами, які входять до складу Європейського Союзу. Однак залишається проблема неясності деяких різновидів форм запитів і питання дотримання установами термінів надання відповіді на запити. Важливим аспектом є також власна ініціатива держав-членів у питанні співпраці в різних сферах, пов'язаних з обміном інформацією та протидією податковим шахрайствам. Європейська Комісія надалі буде підтримувати такі ініціативи, а також надавати допомогу під час введення нових механізмів. Однак залишається ще дуже багато проблем, що потребують вирішення державами-членами ЄС на національному рівні. Це стосується, насамперед, пристосування внутрішнього законодавства до законодавства ЄС, організації різного виду навчань 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

2. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 47 с.
3. Жалій Т.В., Нагорний В.В. До питання про напрями вдосконалення правового регулювання податку на додану вартість в Україні в процесі інтеграції до законодавства Європейського Союзу / Т.В. Жалій, В.В. Нагорний // Порівняльно-аналітичне право. – № 5. – 2014. – С. 243–247.
4. Трубін І.О. Напрями вдосконалення правового регулювання ПДВ в умовах реалізації положень Угоди про асоціацію України та ЄС / І.О. Трубін // Фінансове право. – № 3(29). – 2014. – С. 51–55.
5. Андріяш М.М. Проблеми розвитку оподаткування податком на додану вартість країн ЄС / М.М. Андріяш // Актуальні проблеми міжнародних відносин. Випуск 122 (частина І). – 2014. – С. 215–227.
6. Слюсаренко В.Є, Філіп К.О. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність / В.Є. Слюсаренко, К.О. Філіп // Науковий вісник Ужгородського університету 2014. – Серія Економіка. Випуск 1(42). – С. 218–222.
7. Dominik-Ogińska Dagmara i in., „Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej”, том XXI, вид. 1, Instytut wydawniczy EuroPrawo, Варшава 2011.
8. 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 L 268 від 12.10.2010.

УДК 51.755(479)

ДІДЕНКО С.В.

ГРОМАДЯНИ ЯК СУБ'ЄКТИ ОБІГУ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ЗБРОЇ В УКРАЇНІ

У статті доведено, що громадяни України є центральними суб'єктами обігу та застосування зброї в Україні, оскільки придбання, носіння, володіння та застосування ними зброї є безпосередньою реалізацією гарантованого державною конституційного права особи на самооборону, задоволення своїх культурних, спортивних та інших не заборонених законом інтересів. Виявлено, що чинний правовий механізм у цій сфері є недостатнім щодо відсутності базового закону в цій сфері.

Ключові слова: громадяни, застосування зброї, зброя, обіг зброї, публічна адміністрація.

В статье доказано, что граждане, без сомнения являются центральными субъектами обращения и применения оружия в Украине, поскольку приобретение, ношение, владение и применение ими оружия является непосредственной реализацией гарантированного государством конституционного права человека на самооборону. Причем, публичная администрация должна в ближайшее время создать оптимальный механизм реализации этого права путем легализации огнестрельного оружия в Украине.

Ключевые слова: граждане, оборот оружия, оружие, применение оружия, субъекты обращения оружия.

The article proved that people undoubtedly are central actors of circulation and use of weapons in Ukraine. Because the acquisition, possession and use of their weapons is a direct realization of the state constitutional right of people to self-defense. Moreover, public administration must soon create optimal mechanism for the implementation of this right by legalizing firearms in Ukraine.

Key words: citizens, use of weapons, guns, circulation of weapons, subjects of circulation weapons.

© ДІДЕНКО С.В. – кандидат юридичних наук, доцент, докторант Інституту права та суспільних відносин (Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»)