

МІЖНАРОДНЕ ПРАВО
І ПОРІВНЯЛЬНЕ ПРАВознавство

УДК 341.232.5:35.07(341.217(4))

М. В. ГОЛЮТЯК-ПЕНКАЛЬСКА

**СПІВПРАЦЯ МІЖ АДМІНІСТРАТИВНИМИ ОРГАНАМИ
ДЕРЖАВ-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В СФЕРІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Досліджені питання, пов'язані з адміністративною співпрацею між податковими органами держав-членів Європейського Союзу в сфері податку на додану вартість та довгостроковій програмі співтовариства Fiscalis 2013, здобутками та проблемами, що виникають під час їх реалізації, а також досліджено комплекс заходів, що впроваджуються державами - членами Європейського Союзу щодо податкової гармонізації, багаторівневою співпрацею між повноважними органами податкової адміністрації, встановленням і подальшим вдосконаленням спільних мереж зв'язку між податковими органами окремих держав як інструменту протидії негативним явищам, що виникають в процесі інтенсифікації співпраці в сфері торгівлі й економіки між державами - членами Європейського Союзу. Серед таких негативних явищ саме шахрайство в сфері податку на додану вартість

(далі – ПДВ) є найбільш обтяжливим для бюджетів держав-членів Європейського Союзу, і як результат – бюджету Європейського Союзу як такого.

Ключові слова: співпраця між податковими органами, податкові шахрайства, податок на додану вартість, держави-члени Європейського союзу, програма міждержавної співпраці, система обміну інформацією.

Голютяк-Пенкальская М. В. Сотрудничество между административными органами государств-членов Европейского Союза в сфере налогообложения налогом на добавленную стоимость

Исследованы вопросы, связанные с административным сотрудничеством между налоговыми органами стран-членов Европейского союза в сфере налога на добавленную стоимость, а также долгосрочной программой сообщества Fiscalis 2013, достижениями и проблемами, возникающими в ходе их реализации, а также исследован комплекс мероприятий, которые внедряются странами-членами Европейского Союза с целью налоговой гармонизации, многоуровневого сотрудничества между полномочными органами налоговой администрации, создания и дальнейшего усовершенствования общих сетей связи между налоговыми органами отдельных государств, как инструмента противодействия негативным явлениям, которые возникают в процессе интенсификации сотрудничества в сфере торговли и экономики между государствами-членами Европейского Союза. Среди таких негативных явлений именно мошенничество в сфере налога на добавленную стоимость является наиболее обременительным для бюджетов государств-членов Европейского Союза, и как результат – бюджета Европейского Союза как такового.

Ключевые слова: сотрудничество между налоговыми органами, налоговое мошенничество, налог на добавленную стоимость, страны-члены Европейского Союза, программа межгосударственного сотрудничества, система обмена информацией.

Holutiak-Pekalska Marija. Administrative cooperation between tax authorities of the member states of the European Union in the field of value added tax

This article studies the 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-term program of the Community Fiscalis 2013, achievements and problems encountered during their implementation, and investigates the set of measures introduced by the EU Member States for tax harmonization, multilevel cooperation between the competent authorities of tax administration, establishment and further improvement of mutual communication networks between the tax authorities of individual countries, as a tool for combating negative phenomena arising in the process of intensifying cooperation in trade and economy between the EU Member States. Among these negative phenomena, it is fraud in the field of value added tax (hereinafter – VAT) which is the most burdensome for the budgets of the Member States of the European Union, and as a result – the budget of the European Union as such.

Key words: *cooperation between tax authorities, tax fraud, value added tax, Member States of the European Union, the intergovernmental cooperation program, information exchange system, Fiscalis 2013.*

Протягом останніх років надзвичайно швидкими темпами розвинулися дуже небезпечні і вельми проблематичні для бюджету і економіки загалом різновиди податкових шахрайств в особливо великих розмірах. Часто вони призводять до серйозних збитків і порушення принципу справедливого оподаткування. Такі шахрайства набирають дедалі сучасніших, витончених форм. Використання електронних інструментів гарантує недобросовісним платникам податку швидкий і прибутковий незаконний торгівельний обмін у великих розмірах¹. Ситуація ухиляння від сплати податків веде до перебоїв у перепливі капіталу, що у свою чергу спричинює розлади функціонування внутрішнього ринку Співтовариства² і ряд інших негативних для економіки наслідків. Всі кроки й заходи на

рівні країни зазвичай є не дуже ефективні і їх недостатньо у процесі запобігання і боротьби з вказаними вище явищами. Так само адміністративна співпраця, заснована на двосторонніх договорах може не дати бажаного результату.

Податкові шахрайства у сфері податку на додану вартість.

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

Як наслідок цих неправомірних дій, в бюджет держав-членів потрапляє дедалі менше грошових засобів, що в свою чергу призводить до розладів в нормальному функціонуванні конкуренції і до зменшення рівня довіри до правоохоронних органів а також до браку впевненості у господарському обороті.

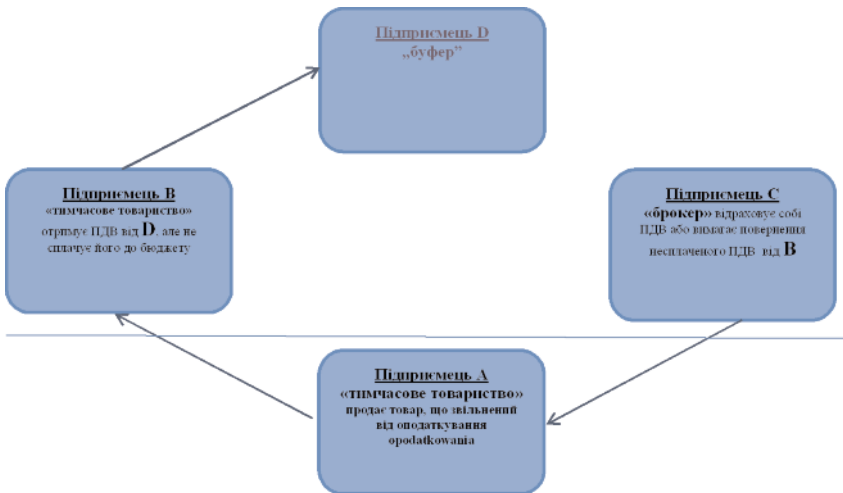
Найбільш поширеним видом податкових шахрайств у сфері ПДВ є так звані «каруселі» та «зникаючий платник». Ці проблеми раніше були відомі лише на внутрішньодержавному рівні, проте у сьогоднішній час розповсюдились поза державні кордони окремих держав і стали міжнародною проблемою. Не існує жодного дієвого методу самостійної боротьби з такими явищами на рівні окремих держав. Єдиним ефективним способом боротьби з податковими шахрайствами є встановлення системи співпраці між податковими органами усіх держав-членів, зокрема на предмет обміну інформацією та тісне співробітництво з Європейською комісією у цій сфері³.

Найчастіше шахрайства у сфері ПДВ полягають у тому, що платник цілеспрямовано не подає декларації про ПДВ або не вказує у ній усіх трансакцій, що відбулися, та не сплачує ПДВ, належний з усіх трансакцій. «Карусель» відбувається 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 дії⁴. Це дуже небезпечний вид податкового шахрайства, який призводить до серйозних негативних наслідків як для окремих держав, так і для всього Європейського Союзу. Найкраще описати такий вид податкового шахрайства у сфері ПДВ за допомогою схеми, що наведена нижче.

Схема шахрайства типу «карусель»⁵.

Держава-член 1



Держава-член 2

Припустимо, що тимчасове товариство А поставляє всередині Євросоюзу такі товари, котрі звільненні від оподаткування, товариству В, що зареєстроване в іншій державі-члені Європейського Союзу. Товариство В у свою чергу є товариством, яке має лише тимчасовий характер – це суб’єкт, який називається missing trader (англ. зникаючий 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 broker (англ. брокер). Згодом Товариство В відраховує для себе ПДВ від прове-

деного 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 buffers (англ. буфер) – 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. Хоча в деяких ситуаціях, зберігаючи пильність і належну ретельність, підприємці могли б мати сумніви щодо таких трансакцій і могли б дуже швидко повідомити про них відповідні органи. У практиці «каруселі» відносяться до найскладніших до виявлення злочинів, оскільки підприємці типу В і С дуже швидко зникають, не сплачуючи ПДВ. Без тісної співпраці на міждержавному рівні немає можливості вийти на їх слід і притягнути до відповідальності. Окрема держава самостійно, не маючи ніяких методів співпраці з іншими державами Європейського Союзу, не в змозі протистояти таким негативним явищам, які у більшості випадків завдають державному бюджету величезних втрат.

Іншим шахрайством, не менш проблемним для державного бюджету і нормального функціонування економіки, є так званий зникаючий платник податку.

Цей різновид шахрайства полягає у тому, що недобросовісний платник засновує фіктивне товариство з метою вчинення шахрайства, що пов'язане із ПДВ. Такий платник зазвичай переслідує мету з-перед наведених нижче:

- незаконно виманює нарахований ПДВ через здійснення фіктивних операцій всередині співтовариства (симулювання обороту);

- ухиляється від сплати належного ПДВ через не вказування цілого або часткового обороту у декларації (приховування реального обороту).

Найчастіше такого плану шахраї дуже добре організовані і діють протягом короткого періоду. Такий платник не залишає майже жодних слідів своєї діяльності, подаючи дані, які не відповідають дійсності. Наприклад, користується адресою, що не існує, або реєструє свою господарську діяльність у житловому приміщенні без згоди власника та підробляє різні документи і підписи. Шахрай використовує для цього безхатченків, несвідомих іноземців або літніх чи безпорадних людей, заманюючи їх великим доходом за здійснення необхідних для злочину дій. Часто така особа користується краденими документами, й діє у організованому злочинному угрупованні. З наміром здійснення шахрайства типу «зникаючий платник податків» крадуться також ідентифікаційні номери платників ПДВ та інші документи, які можуть знадобитися при здійсненні злочину, у тому числі в особливо великих розмірах підробляються ПДВ-інвойси. Скажімо, у 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 в декількох країнах Європейського Союзу і використовуються для цього документи сторонніх осіб, яким як правило про це не відомо. Бухгалтерський облік таких товариств ведеться підозріло ретельно, без можливості знайти хоч якусь неточність⁶.

З метою ухилення від ПДВ або виманювання цього податку, шахраї обдумують всі свої дії до найменших деталей і ретельно планують свій злочин. Виявлення такого злочину - це серйозна проблема для контролюючих органів, що стає стимулом для наступних податкових шахраїв. Значною мірою сприяє цьому міжнародний характер трансакцій, що ще більш ускладнює переслідування винуватців таких заборонених дій.

Законодавчі акти, що регулюють співпрацю між податковими органами держав-членів ЄС у сфері ПДВ**Регламент Ради ЄС №904/2010 щодо адміністративного співробітництва та боротьби із шахрайством в сфері податку на додану вартість**

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 і ефективного обміну інформацією, неодноразово було ініційовано обговорення цього питання на міжнародному рівні між державами-членами Європейського Союзу.

Серед перших ініціатив цього виду слід згадати Регламент Ради (ЄЕС) № 218/92 та Регламент Ради (ЄС) №1798/2003 від 7 жовтня 2003 р. про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість і про відміну регламенту Ради (ЄЕС) № 218/92⁷. 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 із податковими шахрайствами та отримувати інші вигоди у цій сфері.

Регламент Ради (ЄС) №1798/2003 багаторазово змінювався і виправлявся. У ньому було врегульовано дуже важливі питання щодо обміну інформацією за запитом, обміну без попереднього запиту, питання, що стосуються паралельних перевірок, можливість присутності службовців з іншої держави у офісах податкових органів держав, в котрих проводяться перевірочні дії та багато інших питань, що пов'язані з ПДВ.

Проте й надалі цей регламент не міг справитися з усіма сучасними питаннями та технічними й організаційними проблемами на практиці. У зв'язку з цим, положення цього регламенту слід було розвинути і уточнити у багатьох моментах, як редакційних, так і практичних. 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 від 07 жовтня 2003 р. про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість⁸.

Метою прийняття такого документу є не лише боротьба із податковими шахрайствами, але й встановлення критеріїв правильного визначення суми ПДВ, полегшення співпраці між платником податку і державним органом запобігаючи несумісним адміністративним навантаженням обох сторін, опрацювання принципів й 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. В регламенті наголошується на спеціальній ролі, взятій на себе державами-членами, які збиралися співпрацювати у сфері ПДВ: «у транскордонних випадках важливим є уточнення обов'язків кожного члена таким чином, щоб дозволити ефективний податковий контроль у державі-члені, у котрій слід сплатити податок»⁹. Наголошується також на якості і актуальності інформації, що передається у 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. Доступ до такої інформації про даних платників податку й трансакції, проведені за їх участі, необхідно автоматизувати, наскільки це можливо, максимальним чином. Інформація, що зберігається, повинна постійно оновлюватися уповноваженими службовцями податкових

органів, що є невід'ємною умовою створення актуальної електронної бази даних, що стосується ПДВ та забезпечення обміну інформацією без попереднього запиту.

Як вбачається із регламенту Ради (ЄС) №904/2010, практичний досвід останніх років, що базується на застосуванні попереднього регламенту (ЄС) №1798/2003 у сфері боротьби проти різного типу податкових шахрайств пов'язаних із ПДВ, свідчить, що у багатьох випадках встановлення спільної мережі зв'язку та електронного обміну інформацією помітно прискорює обмін інформацією між податковими органами держав-членів Європейського Союзу, покращуючи статистику боротьби проти податкових шахрайств. У зв'язку з цим регламентом (ЄС) 904/2010 встановлено децентралізовану мережу, що не має юридичної форми – Eurofisc. Ця мережа призначається для кожної держави ЄС і має на меті полегшення і підвищення рівня якості співпраці між окремими державами, та скорочення строків виявлення й боротьби проти злочинів у сфері ПДВ¹⁰. Електронний обмін інформацією та підготовка і використання стандартних електронних форм безсумнівно допоможе зменшити витрати спрямовані на дії у рамках взаємної співпраці. Ідея введення стандартних електронних форм вирішить також проблему мовної різноманітності держав Європейського Союзу і полегшить зв'язок та листування у справах, що стосуються ПДВ. Співпраця з допомогою таких форм напевне підвищить темп обміну інформацією, внаслідок чого будуть дотримані відповідні строки надання інформації та пересилання зворотної інформації. Дуже важливою умовою ефективної співпраці є жорстке дотримання строків висилання інформації та надання відповідей. Всі справи, що стосуються обміну інформацією повинні бути вирішені без необгрунтованої затримки, оскільки в цьому зацікавлений кожен орган держави-члена ЄС¹¹, що співпрацює.

У зв'язку з питанням таким чином впорядкованого та всебічного обміну інформацією між податковими органами різних держав-членів ЄС, можуть виникнути сумніви щодо захисту персональних даних деяких господарських суб'єктів, що є платниками ПДВ. Сум-

ніви, пов'язані із положеннями цього регламенту можуть стосуватися також питання конфіденційності деякої інформації, зокрема таємниці виробництва тощо. Безсумнівно, деякі положення цього регламенту можуть призвести до певних обмежень деяких прав платників податку. Тому слід замислитись над проблемою обмеження певних прав і обов'язків, що встановлені директивою №95/46/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 24 жовтня 1995 р. Про захист фізичних осіб при обробці персональних даних і про вільне переміщення таких даних¹² для цілей цього регламенту. У ст. 13 п. 1 літ е) цієї директиви перелічені важливі інтереси, котрим необхідно гарантувати захист. Обмеження цих прав і обов'язків здається є обґрунтованим у зв'язку із більш важливими аспектами. Йдеться насамперед про певність економічного обороту, ринкову стабільність та принципи чесної конкуренції на території всієї Європейської Спільноти. Необхідність введення таких обмежень, без сумніву, обґрунтована з огляду на великі масштаби податкових шахрайств і величезні втрати як і для бюджетів окремих держав-членів так і бюджету всього Євросоюзу.

Варто звернути увагу на положення, що стосується банківської таємниці. У ньому зазначено, що «державні закони, що стосуються банківської таємниці, не повинні заважати у застосуванні цього регламенту»¹³.

В свою чергу, існує можливість відмови пересилання деякої інформації компетентними податковими органами певної держави у ситуації, якщо таке надання інформації призвело б до порушення обов'язку дотримання торгівельної, професійної, промислової таємниці, а також таємниці виробничого процесу, і коли виявлення такої інформації спричинило б порушення громадського порядку¹⁴.

Слід визнати, що такі обмеження і, певною мірою, контроль над особистою інформацією є необхідними і пропорційними для потенційної вигоди бюджетів держав, прозорості господарської діяльності та принципів справедливої конкуренції на внутрішньому ринку.

Загальні принципи організації адміністративної співпраці та структура компетентних органів

Регламент Ради (ЄС) №904/2010 встановлює принципи, якими необхідно керуватися всім державам-членам Європейського Союзу під час взаємної співпраці між податковими органами цих держав у сфері нарахування ПДВ, обміну інформацією, контролю правильного застосування ПДВ у відношенні до трансакцій на внутрішньому ринку, боротьби з податковими шахрайствами, що пов'язані із ПДВ та інших дій, що врегульовані цим регламентом. Вказано в ньому також принципи співпраці поміж компетентними органами держав-членів ЄС та Європейською Комісією. Цей регламент не заважає співпраці на вищому рівні між податковими органами на основі двосторонніх і багатосторонніх договорів. 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-членів¹⁵. Збирання, передавання і використання інформації у питаннях, що пов'язані із податковим законодавством, відіграє набагато більшу роль ніж у інших галузях права. Юридичні підстави для обміну різного виду податковою інформацією між державами-членами Європейського Союзу містять також договори про уникнення подвійного оподаткування¹⁶. Таке додаткове регулювання, яке має на меті вищий рівень співпраці у галузі податкового законодавства, створює більше підстав для обміну інформацією і взаємної допомоги поміж окремими державами з огляду на специфіку прикордонних регіонів та економічні зв'язки між державами-сусідами.

Згідно зі ст. 3 регламенту, який згадується вище, компетентні органи є органами, від імені яких застосовується цей Регламент, прямо чи шляхом делегування повноважень. Кожна із держав-членів ЄС була зобов'язана передати Європейській комісії до 1 грудня 2010 р. інформацію щодо визначення органу уповноваженого на виконання положень цього регламенту. У випадку будь-яких змін щодо цього питання, нова інформація повинна негайно

передаватися Європейській комісії. У свою чергу, Комісія надає таку інформацію іншим державам-членам та публікує список усіх органів вповноважених до співпраці в Офіційному журналі Євросоюзу¹⁷. Компетентною владою держав-членів Європейського Союзу, від імені якої стосується дане розпорядження, є міністри з питань публічних фінансів або органи влади, що мають схожі повноваження¹⁸. Наприклад органами держав-членів для цілей ст. 3. регламенту Ради (ЄС) 904/2010, вказаними у списку компетентних органів, є:

- в Австрії: Der Bundesminister Fur Finanzen oder sein Beauftragter bzw. seine Beauftragte;

- у Німеччині: Bundesministerium der Finanzen;

- в Італії: Il Direttore Generale delle Finanze;

- у Польщі: Departament Administracji Podatkowej, Wydział Informacji Podatkowych;

- в Об'єднаному Королівстві: The Commissioners for Revenue and Customs¹⁹.

Способи обміну інформацією

Вся система обміну інформацією побудована на трьохрівневій структурі органів, які мають повноваження обмінюватися інформацією та вчиняти інші дії, передбачені у регламенті. Головним органом у цій структурі є центральний офіс зв'язку (англ. central liaison office)²⁰. Кожна держава-член створює один центральний офіс зв'язку, котрий відповідає за зв'язок із іншими державами-членами та Європейською Комісією. Органом нижчого рівня є департамент зв'язку (анг. liaison department). Це будь-який інший офіс, окрім центрального офісу зв'язку, який здійснює прямий обмін інформацією та інші дії, передбачені регламентом. Центральний офіс зв'язку відповідає за оновлення списку всіх офісів зв'язку у даній країні та за надання доступу до списку офісам зв'язку інших держав-членів ЄС. В свою чергу, кожен компетентний орган зв'язку може вказати і надати на своїх умовах повноваження конкретному компетентному службовцеві (англ. competent official) для безпосереднього зв'язку і обміну інформацією. Відпо-

відальним за створення і надання доступу до списку таких службовців також є центральний офіс зв'язку²¹. Кожна держава-член самостійно окреслює умови передачі інформації²².

У ситуації, коли департамент зв'язку або компетентний службовець отримує або надсилає запит на отримання інформації, він повідомляє про це центральний офіс зв'язку своєї країни, згідно із положеннями, встановленими відповідними органами влади цієї країни²³.

Будь-який обмін інформацією за можливості повинен відбуватися електронним шляхом, використовуючи для цього відповідне обладнання. Зв'язок між центральними офісами зв'язку, департаментами зв'язку та службовцями, згідно із виносками до цього регламенту, надає створена спеціально для таких цілей мережа – CCN/CSI. Це спеціальна платформа, що базується на спільній для всіх держав-членів мережі зв'язку (CCN) та на спільній системі з'єднань (CSI) з використанням стандартних електронних форм. Платформу було створено Європейським Союзом з метою полегшення і прискорення міждержавної співпраці у сфері податку на додану вартість, акцизного податку, податку на доходи та мит²⁴.

Обмін запитом та інформацією між уповноваженими органами держав-членів відбувається з допомогою цієї електронної платформи наступним чином: обмін інформацією за запитом, обмін інформацією без запиту, передача зворотної інформації та інші форми адміністративної співпраці.

Обмін інформацією за запитом

Обмін інформацією за запитом полягає у наданні окресленої у запиті інформації органам влади, котрі звертаються із запитом. З 1 січня 2015 р. існує можливість надіслати стандартний запит з додатковим запитом на порушення адміністративного провадження. Такий запит повинен містити відповідне обґрунтування. У ситуації, коли орган, до якого направлено запит вважатиме, що нема необхідності порушувати адміністративне провадження, він повинен повідомити орган, який надіслав запит, про своє рішення та про причину відмови²⁵. В такій ситуації орган, який отримав

запит, передає, за можливості, наявні персональні дані про платника. Зокрема, така інформація стосується дат і вартостей всіх поставок товарів або наданих послуг, якими цікавиться орган, що дає запит, протягом останніх двох років²⁶.

Орган, що отримав запит повинен надати відповідь в найкоротші можливі строки. Однак строк передачі інформації, що міститься у запиті, для держави, яка має надати відповідь, не може перевищувати трьох місяців від дня отримання запиту. Якщо орган що отримав запит, на момент отримання запиту володіє вже відповідною інформацією, він повинен надати її в строк, що не перевищує одного місяця. В дуже складних випадках та у 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, що надіслала запит, вказуючи причину такої затримки і новий термін надання відповіді²⁷.

Для органу, що отримав запит, статтею 54 регламенту Ради (ЄС) №904/2010 передбачено можливість відмови надання певної інформації. Така ситуація може трапитися, коли держава, якій було надіслано запит, немає можливості з юридичних причин надати певну інформацію. Право на відмову надається також у випадку, якщо це призведе до розкриття комерційної, промислової чи професійної таємниці або таємниці комерційної справи, або інформації, розкриття якої суперечитиме публічному правопорядку.. Про причини відмови у наданні інформації слід негайно повідомити орган, який звернувся із запитом. Інформація, що є предметом запиту, може надаватися державою, якій було надіслано запит, за умови, що надання такої відповіді не наражає державу-члена на непропорційно високі витрати та що компетентні органи держави, що надіслала запит, скористалися вже всіма іншими можливостями і засобами у своїх спробах отримати запитувану інформацію.

Обмін інформацією між компетентними податковими органами без попереднього запиту

Регламентом №904/2010 передбачено три виняткові ситуації, в яких інформацію можна надати без попереднього запиту. Це наступні випадки:

- коли запитувана інформація необхідна для проведення ефективного податкового контролю;
- коли є підозри про порушення закону про ПДВ і є велика ймовірність вчинення заборонених дій;
- коли дуже ймовірним є ризик понесення серйозних податкових втрат у будь-якій із держав-членів.

Обмін інформацією без попереднього запиту передбачує спонтанний обмін і автоматичний обмін²⁸. Такий обмін відбувається з допомогою стандартних електронних форм. Шляхом спонтанного обміну пересилається інформація, котра не пересилається шляхом автоматичного обміну, і може бути, на думку компетентних органів, придатною для інших органів, що співпрацюють. Існує можливість призупинення участі в автоматичному обміні інформацією у певних обраних категоріях, у ситуації, якщо отримання таких даних спричинило б покладання на платника нових обов'язків або було б пов'язане з серйозними витратами. Починаючи з 1 січня 2015 року, податкові органи всіх держав-членів, що співпрацюють, користуються автоматичним обміном інформацією, що описаний в ст. 14. п. 2 регламенту²⁹.

Постійний Комітет Адміністративної Співпраці, котрий допомагає Європейській Комісії, щорічно проводить огляд результатів, що стосуються автоматичного обміну інформацією в окремих сферах.

Надання зворотної інформації

У процесі обміну інформацією за запитом або без попереднього запиту, орган, що надає відповідь, може звернутися до органу, що отримує інформацію про надання зворотної інформації, що стосуються предмету співпраці. Якщо такі дії не викликають великих витрат та інших технічних складнощів, держава-член, котра отримала відповідь, негайно пересилає інформацію, що є предметом зацікавлення іншої держави.

Можливість присутності в адміністративних установах, участі в адміністративному провадженні та паралельні контролю

Службовці, відповідним чином уповноважені податковим органом, що звертається із запитом, можуть перебувати у приміщеннях установ держави-члена, що отримала запит, а також в інших місцях, де ведуться необхідні дії. Такий службовець має бути спроможним пред'явити письмову довіреність, в якій вказуються персональні дані та посада в державній установі, що звертається із запитом. Що стосується самого адміністративного провадження, воно може вестися виключно службовцями держави, яка має надати відповідь, проте службовці держави, що зверталася із запитом, можуть перебувати під час проведення усіх необхідних дій. Вони не мають слідчих повноважень, а мають лише право огляду документів та інших доказів, отриманих службовцями держави, якій надіслано запит³⁰.

Неодноразово мають місце ситуації, коли податкова перевірка, що ведеться певною державою у справах, щодо поставки на спільному ринку або купівлі товарів, не закінчується позитивним результатом, і без співпраці з іншою пов'язаною державою не призводить до однозначного вирішення проблеми. Маючи на увазі спільне прагнення до ефективної співпраці та економію засобів і часу, держави можуть домовитися, щодо проведення перевірки даного суб'єкта паралельно. В першу чергу визначається суб'єкт або суб'єкти, що підлягають перевірці, разом із обґрунтуванням причини такого вибору і часових рамок для проведення спільних контрольних дій. Компетентний податковий орган держави-члена, до якого подається заява із такою пропозицією, зобов'язаний в двотижневий строк (але в будь-якому разі в строк що не перевищує одного місяця), надати відповідь, про приєднання до такої ініціативи, чи відмову від можливості проведення спільної перевірки. Якщо відповідний орган держави-члена зацікавлений у проведенні роботи на таких умовах, тоді він повинен надати призначеному ним службовцю повноваження координації проекту і проведення наглядових і контрольних дій³¹.

Інші аспекти адміністративної співпраці між органами держав-членів у сфері ПДВ

Важливим питанням, внормованим в ст. 25-27 регламенту є можливість звернутися до відповідного органу держави-члена з запитом на надання документів (наприклад рішень), що стосуються ПДВ у справі конкретного платника податків. Запит на надання повинен містити дані суб'єкта (прізвище, найменування, адреса), та предмет документу, який слід надати.

Вагомим питанням, врегульованим у ст. 31 регламенту є можливість отримання електронним шляхом для кожного зацікавленого суб'єкта підтвердження дійсності ідентифікаційного номеру платника ПДВ, а також ім'я та адресу щодо будь-якої конкретної особи. Ця інформація про ідентифікаційний номер платника ПДВ, актуальне найменування і адресу особи доступна не тільки для уповноважених установ, але й для кожного підприємця, який забажає підтвердити дані свого контрагента, які його цікавлять.

Основним шляхом обміну інформацією є електронна форма, яка функціонує на основі згадуваної вже раніше мережі CCN/CSI. З огляду на те, що поки не в кожній сфері можливо надати інформацію таким чином, деякі дані пересилаються традиційно або лише частково електронним шляхом. Це також стосується запитів, яким не надано ще стандартної електронної форми. У випадку отримання запиту шляхом іншим, ніж електронний, або частково електронним, орган, якому надійшов запит, протягом п'яти днів підтверджує його отримання (ст. 51 регламенту Ради (ЄС) 904/2010).

За подальший розвиток і вдосконалення систем зв'язку і платформи CCN/CSI відповідає Європейська Комісія та держави-члени самостійно у частинах, що відповідають їх внутрішнім системам. Всі витрати, пов'язані із розбудовою і вдосконаленням власних мереж зв'язку держав-членів не можуть бути предметом будь-яких претензій щодо їх повернення.

Якщо йдеться про питання організаційні й технічні аспекти, слід нагадати про ст. 55 регламенту, яка регулює детальні прин-

ципи обміну інформацією та питання пов'язані із проблемою збереження службової таємниці.

Процедури, що стосуються зберігання інформації, встановлено ст. 17-24 регламенту. Зокрема це інформація, що стосується персональних даних, юридичної форми господарської діяльності особи, ідентифікаційні номери платників ПДВ разом із датами їх присвоєння, дані щодо загальної вартості всіх поставок на внутрішній ринок та послуг, що надавалися суб'єктом, а також інша інформація, окреслена у регламенті. Кожна держава-член зобов'язана перманентно оновлювати всі дані, що зберігаються в її базах. Інформація повинна зберігатися, щонайменше, п'ять років від закінчення календарного року, з якого надається доступ до цієї інформації. Коригування і зміна старих даних на нові у електронних базах даних повинні проводитись протягом місяця з дня отримання нових даних. Доступ до цієї інформації надається лише акредитованим і уповноваженим службовцям та зв'язковим Eurofisc, які володіють власним ідентифікаційним кодом, необхідним для того, щоб залогуватися в електронній системі (деталі, що стосуються мережі Eurofisc обговорюватимуться в наступній частині). Дані та інформація, що є предметом співпраці між державами-членами є конфіденційні і не є доступні для Європейської Комісії. Якщо йдеться про можливість надання таких даних третім країнам, така можливість існує лише тоді, коли відповідний орган держави, що отримала запит, або тієї, що запитує визнає, що отримана інформація може бути придатна третім країнам. Доступ до такої інформації може бути надано виключно за умови, що держава, з котрої походить ця інформація, дасть згоду на подальший доступ, та коли зацікавлена третя країна почне співпрацю, необхідну для отримання доказів, що свідчать про дефектність трансакцій, проведених з наміром обійти або порушити закони про ПДВ³².

Мережа Eurofisc.

З метою спрощення механізмів протидії шахрайствам, пов'язаним із ПДВ, згідно зі ст. 33 регламенту Ради (ЄС) №904/2010³³, встановлено мережу Eurofisc. Мережа Eurofisc має служити опе-

ративному обміну певними видами інформації між відповідними органами держав-членів. В 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. Європейська Комісія попри те, що підтримує Eurofisc у сфері логістики і техніки, немає доступу до інформації, що передається за допомогою цієї мережі. З метою обміну інформації через Eurofisc в кожній країні призначено принаймні одного відповідного зв'язкового. Серед таких службовців визначається координатор Eurofisc. Координатор керує роботою, що пов'язана з різними робочими областями Eurofisc і готує річні звіти щодо співпраці в рамках Eurofisc³⁴.

Передбачено чотири робочі області Eurofisc, що стосуються різних питань, з котрими можуть бути пов'язані шахрайства у сфері ПДВ. Механізм пересилання зворотної інформації здійснюється також через мережу Eurofisc. Мережі Eurofisc притаманна швидкість, ефективність, і забезпечення конфіденційності всій пересланій інформації. На думку держав, які співпрацюють в рамках цієї мережі, вона є дуже придатним інструментом у боротьбі з «каруселями» та іншими податковими шахрайствами у сфері ПДВ. Всі технічні та логістичні операції платформи Eurofisc було профінансовано з програми Fiscalis 2013³⁵.

Програма Fiscalis.

Програму Fiscalis 2013 було встановлено рішенням Європейського Парламенту та Ради 11 грудня 2007 року³⁶. Це була уже четверта програма, яка стосувалася міждержавної співпраці. Вона була введена в дію після створення єдиного європейського ринку в 1993 році. Метою програми було, зокрема, опрацювання і впровадження ІТ-систем та зв'язку, організація багатостороннього контролю, робочих візитів, семінарів і навчань. Шестирічний бюджет цієї програми складав 156,9 млн EUR, з яких майже 75% було

витрачено на розробку інформаційних систем і програм для використання усіма країнами ЄС. Програми, які були створенні в той час і мали відношення до податків та мит (близько 60) використовували платформу CCN/CSI. Серед основних додатків ІТ варто відокремити зокрема:

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

- Tin-on-the-Web (TIN – (англ.) Tax Identification Number – податковий ідентифікаційний номер), який відноситься до податкового ідентифікаційного номеру;

- EMCS (Excise Movement and Control System – (англ.) Система переміщення і нагляду над підакцизними виробами), система, яка відноситься до моніторингу переміщення підакцизних товарів;

- SEED (System for Exchange of Excise Data – (англ.) Система обміну даних, що стосуються акцизу), система обміну інформацією про акцизний податок;

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

Усі ці додатки великою мірою допомогли скоротити витрати і адміністративні навантаження як для платника податків, так і для податкових органів. Окрім того, вони спричинили зменшення кількості податкових шахрайств і випадків ухилення від сплати податків³⁷. Завдяки базі даних VIES значно зменшилась кількість коригувань заднім числом.

Програма Fiscalis створила також електронну пошту CCN mail і поштові скриньки VIES і TAXFRAUD, які служать для швидкого та безпечного обміну інформацією між податковими службовцями щодо шахрайств, пов'язаних із ПДВ³⁸.

З програми Fiscalis також були фінансовані багатосторонні перевірки, семінари і робочі візити службовців в межах співпраці на ринку спільноти. Загальна вартість податкових зобов'язань, які було виявлено в результаті багатостороннього контролю, склала близько 3,26 млрд EUR. Завдяки застосуванню VIES-on-Web

значно скоротився час підтвердження ідентифікаційних номерів ПДВ для суб'єктів, що займаються господарською діяльністю, в результаті чого заощаджено близько 160 млн євро (з урахуванням вартості середньої тривалості розмови близько 5 хвилини). У той же час слід врахувати, що менш ніж за рік використання цієї системи, було підтверджено близько 157 млн ідентифікаційних номерів ПДВ. Що стосується EMCS, вона призвела до значного покращення якості співпраці у сфері акцизного збору і знизила коефіцієнт помилок всіх операцій в рамках міждержавного співробітництва до менш ніж 1%. За даними Європейської Комісії, держави-члени не змогли б досягти таких високих результатів самостійно³⁹.

На додаток, в 2012 році Комісія запустила ще одну платформу для обміну інформацією – PICS (Programme information and communication space (англ.) – Програма обміну інформації та зв'язку), яка призначалася для використання програмою Fiscalis і програмою Мита 2013.

Що стосується організації різних видів навчань, практикумів і семінарів в рамках програми Fiscalis, то участь у цих проектах взяли близько 23400 службовців. Середня вартість участі одного такого службовця у проекті склала близько 1000 євро, що на думку Комісії не є завищеною сумою. Комісія вважає, що такі навчання - це унікальний внесок у розвиток програми та співпраці між державами-членами Європейського Союзу⁴⁰.

Європейська Комісія і держави-члени високо оцінюють програму Fiscalis у всіх аспектах пов'язаних з підвищенням якості переданої інформації, та зручності і швидкості зв'язку. Подальші удосконалення, питання утримання відповідної логістичної бази та обладнання, а також нові механізми співпраці в питаннях пов'язаних з оподаткуванням будуть взяті до уваги під час втілення поточної програми Fiscalis 2020. Розрахунок точної вартості позитивних аспектів програми Fiscalis неможливий, оскільки вона принесла не тільки матеріальну користь, а й спричинила такі покращення, які не можуть бути конвертовані в євро або іншу ва-

люту. Програма *Fiscalis* є надзвичайно корисною в боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Директива Ради 2013/42/ЄС про спільну систему податку на додану вартість щодо механізму швидкого реагування на податкове шахрайство, пов'язане з 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 ПДВ⁴¹. Директива з'явилася у зв'язку з недостатньо дієвими засобами стримування певних видів податкових шахрайств, пов'язаних із ПДВ і способами боротьби з ними. В ній йде мова про процедуру зі статті 395 директиви 2006/112/ЄС⁴² у зв'язку зі статтями 199 і 199а тієї ж директиви, яка не забезпечує достатньої гнучкості відповідним установам держав-членів, таким чином, щоб вони могли відповідно швидко реагувати і протидіяти раптовим шахрайствам у галузі ПДВ. На практиці досвід багатьох держав-членів Європейського Союзу показав, що існує можливість вжиття таких засобів, які будуть достатньо дієвими аби 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 ПДВ⁴³. Тривалість і функціонування такого механізму є досить коротким, так 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. Засіб такий може бути застосований державою-членом, якщо Європейська Комісія не виказала супротиву у цьому питанні. Термін дії зворотного оподаткування не повинен перевищувати дев'яти місяців.

Швидкість розгляду у відповідних установах держав-членів в рамках нового механізму швидкого реагування буде гарантованою за рахунок використання стандартної електронної форми, яка сто-

суватиметься такого виду повідомлень про прийняття рішення щодо введення цього механізму⁴⁴. З цією метою, Європейська Комісія зобов'язується прийняти відповідний виконавчий акт, який регулює питання про введення стандартної електронної форми⁴⁵.

Європейська комісія, відповідно до пункту 11 Директиви, що обговорюється, здійснює безперервний моніторинг ефективності діяльності механізму зворотного оподаткування включно з новими рішеннями і зобов'язана надавати періодичні звіти про хід реалізації та експлуатації цієї програми. Загальний звіт про ефективність механізму швидкого реагування у зв'язку з шахрайствами у сфері ПДВ буде представлений Раді та Європейському Парламенту до 1 січня 2018 року⁴⁶.

Оцінка ефективності прийнятих рішень та механізмів співпраці у сфері ПДВ

Необхідною умовою для покращення функціонування системи обміну інформацією між державами-членами Європейського Союзу є збирання та аналіз досвіду практичного використання існуючих правил та механізмів і проведення періодичної оцінки наслідків попередньої співпраці.

Як впливає зі статті 59 регламенту Ради (ЄС) №904/2010, Європейська Комісія зобов'язана представити Раді та Європейському Парламенту першу доповідь щодо наведеного вище, до 1 листопада 2013 року і наступні звіти кожні п'ять років.

Перший звіт Європейської Комісії для Ради і Європейського Парламенту у справі введення регламенту Ради (ЄС) №904/2010 про адміністративну співпрацю в галузі податку на додану вартість було представлено 12 лютого 2014 року⁴⁷.

В порівнянні з раніше діючим регламентом, в новому багатому відкоригованих та покращених норм, що застосовуються до міжнародної співпраці у сфері ПДВ. Насамперед, це норми пов'язані з якістю та актуальністю даних, які знаходяться в електронних базах, впровадженням механізму надання зворотного зв'язку і автоматизованого доступу до різних баз даних багатьох держав-членів. Важливим досягненням є відкриття мережі Eurofisc з метою

швидкого реагування і боротьби із шахрайствами, пов'язаними з ПДВ.

Проблема шахрайств пов'язаних із ПДВ і збитків для держав-членів як наслідок цих шахрайств, надалі 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 держав⁴⁸. Такі збитки не спричинені виключно податковими шахрайствами, але без сумніву ці негативні явища у великій мірі становлять складову частину цієї проблеми.

Всі дані, використані у доповіді Європейської Комісії засновані на оцінках і власному досвіді держав-членів, вказаних у спеціальних анкетах. В межах оцінки якості міждержавної співпраці у галузі податку ПДВ було проведено багато дискусій під час спеціальних нарад груп експертів щодо справ боротьби із податковими шахрайствами (ATFS (Anti Tax Fraud Strategy Group (англ.) – експертна група з питань боротьби з податковими шахрайствами)) і нарад Постійного Комітету з питань Адміністративної Співпраці (SCAC (Standing Committee on Administrative Cooperation (англ.) – Постійний Комітет Адміністративної Співпраці)). В значній мірі, задля вивчення думки щодо нових правил, цьому сприяла інформація розміщена у різного виду звітах мережі Eurofisc і в документі, що містить річні статистичні дані розміщені державами, які співпрацюють між собою.

На практиці досі існує багато сумнівів пов'язаних з безпосереднім обміном інформацією. Що стосується питання обміну інформацією за запитом, то найбільшою проблемою є дотримання адміністративними органами термінів надання відповіді. Згідно зі статистичними даними 43% відповідей на запити надсилається з порушенням визначеного терміну. Велика їх частина навіть не містить попередніх обґрунтувань і причин затримки. Способом покращення цієї ситуації, безумовно, є посилення свідомості

службовців на місцевому рівні, так їх розуміння відповідальності за дотримання термінів і за загальний прогрес у міждержавній співпраці, особливо в боротьбі із податковими шахрайствами. У свою чергу, старанність тих службовців, які дотримуються термінів, повинна бути відповідно оцінена і винагороджена.

Іншою проблемою є поточне оновлення інформації в електронних базах даних. Деякі держави не дбають про внесення нових даних до електронних баз у визначені терміни. Ліквідовано, натомість, проблему ідентифікації контактних пунктів і офісів зв'язку.

З метою вдосконалення обміну інформації були опрацьовані і введені до вжитку нові електронні форми. Крім того, більшість видів інформації систематизовано і розміщено у відповідних базах даних.

Гарні результати показує співпраця щодо відправки інформації на адміністративні запити, лише в деяких випадках запити було відхилено.

Якщо йде мова про автоматичний обмін інформацією, незважаючи на значне скорочення списку даних, які підлягають такому обміну, установи держав-членів досі утримуються від його використання. Наприклад, десять держав-членів досі не користуються автоматичним обміном даних щодо нових засобів транспорту, здебільшого автомобілів. Свою бездіяльність вони мотивують фактом, що такі дані ніколи досі не були зібрані і скаржаться на високу вартість реалізації такого проекту. Європейська Комісія в своєму звіті, в зв'язку з тим, що протягом тривалого часу, у цьому аспекті розвитку співробітництва спостерігається незначний прогрес, наполегливо рекомендує державам-членам використання цього механізму обміну інформацією. Рахункова Палата у своїй доповіді в справі функціонування адміністративної співпраці від 2008 р.⁴⁹ підкреслила, що держави-члени, які не користуються вищевказаним методом обміну інформації і які прикриваються нестачею баз даних і досвіду, повинні брати приклад з таких держав як Бельгія, яка висловила бажання допомогти у даній галузі кожній державі ЄС.

Що стосується введення нового засобу обміну інформацією, яким є механізм зворотного зв'язку, не можна було на момент створення звіту оцінити його ефективність, так як він працює тільки з 2012 року. Переважна більшість країн взагалі не використовувала цей вид обміну інформацією в перший рік його роботи. Проте на думку держав-членів та експертів⁵⁰, цей інструмент є досить корисним для співпраці.

Система обміну інформації про ПДВ – VIES

Дуже важливим та дієвим механізмом співпраці є база даних системи обміну інформації про ПДВ – VIES (VAT Information Exchange System (англ.) – Система обміну інформації про ПДВ). З метою покращення функціонування цього електронного засобу, правила які регулюють питання пов'язані з VIES були змінені у відношенні списку інформації, що є предметом обміну. Деякі з нових видів інформації стали доступними лише на початку цього року. Для ефективності функціонування бази даних VIES необхідним є щоденне оновлення даних, які у ній знаходяться. На даний момент, майже всі держави-члени дотримуються даної вимоги, тому, що недійсні номери ПДВ і корективи заднім числом даних внесених до VIES значно знижують якість та ефективність роботи цього механізму. Що ж стосується можливості підтвердження ідентифікаційного номеру ПДВ з допомогою системи VIES, то ця можливість є доступною будь-якому платнику податків, за умови, що він надасть свій власний ідентифікаційний номер ПДВ. Як приклад, у Польщі відповідно до постанови міністра фінансів⁵¹ створено центральний офіс зв'язку у сфері ПДВ – Бюро Обміну Інформацією про ПДВ із головним офісом у м. Конін. Це організаційний підрозділ Податкової палати в м. Познань. 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, використовуючи контакти подані на веб-сторінці <http://www.is.roznan.pl/bwip.php> і подаючи відповідну заяву он-лайн на веб-сторінці http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl або за по-

середництвом керівника установи відповідного для того, хто подає заяву.

Інші механізми співпраці

Серед інших механізмів скерованих на зменшення кількості подань одного типу, спрощення процедури обміну інформацією і скорочення витраченого на це часу, є створення автоматичного доступу до деяких видів інформації. З 1 січня 2013 року держави ЄС почали впроваджувати такі бази даних, засновані або вже на існуючих внутрішніх рішеннях у цій галузі, або шляхом створення абсолютно нових баз даних. З точки зору заощадження часу як і посадових осіб, так і платників податків, важливим є механізм присутності службовців в адміністративних відомствах інших держав ЄС, а також їхня участь в податкових провадженнях. На жаль, багато держав не користується цим засобом у повному обсязі, пояснюючи це незнанням службовцями іноземних мов і відсутністю відповідного внутрішнього законодавства, яке б дозволило присутність службовців інших держав ЄС у їхніх установах. Що стосується фінансування цього механізму, зокрема витрат на візити службовців, то вони будуть включені в нову програму Fiscalis 2020⁵². Іншим способом скоротити робочий час в межах обміну інформації є організація багатостороннього контролю, який дуже позитивно оцінюється державами-членами.

Позитивною стороною співпраці є те, що деякі держави ЄС самі беруть участь у створенні нових рішень у сфері ПДВ. Прикладом цього може бути Бельгія, яка опрацювала пілотний проект, що стосується організації команди експрес-аналізу, створеної з метою протидії глобальному ланцюгу податкових шахрайств і нелегальних трансакцій пов'язаних з ПДВ. Всі подібні ініціативи вітаються і заохочуються, в тому числі Європейською Комісією, у фінансовому плані в рамках проекту Fiscalis. Серед інших ініціатив варто згадати ініціативу Бельгії і Великої Британії у питанні спільних аудитів, що значно може покращити транскордонну співпрацю між державами ЄС⁵³.

Вагомим здобутком можна назвати відкриття 1 січня 2015 року малих пунктів комплексного обслуговування (англ. MOOS (англ.

Mini One Stop Shop – маленький пункт комплексного обслуговування)⁵⁴. Ця ініціатива значно спростить роботу для деяких суб'єктів господарювання, які надають послуги у інших державах-членах ЄС. Мова йде про випадки, в яких постачальник буде мати можливість зареєструватися, сплатити ПДВ, що підлягає сплаті щодо надання спеціальних послуг, що належать до сфери телекомунікацій, радіомовлення і електронних послуг на території іншої держави-члена ЄС і подати декларацію ПДВ через один пункт обслуговування в державі-члені ідентифікації суб'єкта⁵⁵.

Одним із основних, і одночасно найважливішим серед інструментів протидії податковим шахрайствам є гармонійна й послідовна адміністративна співпраця між податковими органами усіх держав-членів Європейського Союзу. Лише опрацювання спільних принципів, стратегії та обов'язків може вести до спільного успіху у протидії податковим шахрайствам та іншим негативним явищам у теперішній складній і проблемній для багатьох держав економічній ситуації.

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.

Відповідні органи починають співпрацювати всередині співтовариства також у проблематиці пов'язаній з податком на доходи фізичних і юридичних осіб (врегульованій у директиві Ради №2011/16/UE від 15 лютого 2011 р. у справі адмінспівпраці в сфері оподаткування, що скасовує директиву 77/799/EWG⁵⁶, акцизного податку (врегульованій у наказі Ради (ЄС) в№389/2012 від 2 травня 2012 р. у справі адмінспівпраці у сфері акцизних податків⁵⁷) та співпраці на міждержавному рівні у справах повернення різного

виду заборгованості (врегульованій Директивою Ради №2010/24/UE від 16 березня 2010 р. у справі взаємної допомоги під час повернення заборгованості, що стосуються податків, мит і інших оплат⁵⁸).

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, та виникають сумніви щодо захисту персональних даних деяких господарських суб'єктів, що є платниками ПДВ та конфіденційності деякої інформації, котрим необхідно гарантувати захист, у зв'язку з таким чином впорядкованого та всебічного обміну інформацією між податковими органами різних держав-членів ЄС.

Важливим аспектом є також власна ініціатива держав-членів у питанні співпраці у різних сферах пов'язаних з обміном інформацією та протидією податковим шахрайствам. Європейська Комісія надалі буде підтримувати такі ініціативи, а також надавати допомогу при введенні 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 у обміні інформацією.

1. *Директива* Ради №2013/42/UE від 22 липня 2013 р. щодо питання спільної системи податку на додану вартість у відношенні до механізму швидкого реагування на шахрайства, що пов'язані з ПДВ, преамбула // Офіційний журнал ЄС. – 2013. – №201/1.
2. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2010. – L 268. 3. Там само. 4. *Звіт* Комісії для

Європарламенту, Ради, Європейського Економічно-Суспільного Комітету і Комітету Регіонів, кінцева оцінка програми *Fiscalis 2013*. – Брюссель 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/PL/1-2014-745-PL-F1-1.Pdf>

5. *Dominik-Ogińska* Dagmara і in., „Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej”, том XXI, вид. 1, Instytut wydawniczy EuroPrawo. – Варшава 2011. – С. 193.

6. Там само. – Ст. 192.

7. *Офіційний журнал ЄС*. – 2010. – L 268.

8. Там само. – С. 2.

9. Там само. – С. 2.

10. Там само.

11. Там само. – Ст. 3.

12. *Офіційний журнал*. – 1995. – ЄС L 281.

13. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // *Офіційний вісник Європейського Союзу*. – 2010. – L 268.

14. Там само. – Ст. 12.

15. Там само. – Ст. 13.

16. *Brzeziński* Bogumił. *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Dom Organizatora, Toruń* 2009. – Ст. 295,305.

17. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // *Офіційний вісник Європейського Союзу*. – 2010. – L 268. – Ст. 4.

18. *Biegalski* Adam. „VIES - System wymiany informacji w zakresie podatku VAT - wybrane zagadnienia ogólne”, *Monitor Podatkowy* 2004, № 4.

19. *Список* відповідних органів, про котрі йде мова в статі 3 наказу Ради (ЄС) № 904/2010 (адміністративна співпраця, а також боротьба з шахрайством у сфері податку на додану вартість), 2013/C 191/03 // *Офіційний вісник Європейського Союзу*. – 2013. – С 191/4. – Ст. 4.

20. *Biegalski* Adam. Цит. праця.

21. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // *Офіційний вісник Європейського Союзу*. – 2010. – L 268. – Ст. 4.

22. *Biegalski* Adam. Цит. праця.

23. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // *Офіційний*

вісник Європейського Союзу. – 2010. – L 268. – Ст. 4.

24. *Hauser R., Niewiadomski Z. Wróbel A. (red.)*, „Europeizacja prawa administracyjnego”, том 3, С. Н. Beck. – Варшава, 2013. – Ст. 767.

25. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2010. – L 268. – Ст. 4-5.

26. Там само. – С. 5.

27. Там само. – Ст. 5.

28. *Dominik-Ogińska Dagmara i in.* – Ст. 194.

29. *Регламент* Ради (Європейський Союз) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у податку на додану вартість // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2010. – L 268. – Ст. 6.

30. Там само. – Ст. 8.

31. Там само.

32. Там само. – Ст. 12.

33. Там само. – Ст. 8.

34. Там само. – Ст. 8-9.

35. *Звіт* Комісії для Європарламенту, Ради, Європейського Економічно-Суспільного Комітету і Комітету Регіонів, кінцева оцінка програми Fiscalis 2013. – Брюссель 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/PL/1-2014-745-PL-F1-1.Pdf>

36. *Рішення* № 1482/2007/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 11 грудня 2007 року про створення програми дій щодо покращення функціонування податкової системи на внутрішньому ринку (програма Fiscalis 2013) та припинення дії рішення № 2235/2002/ЄС // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2007. – L 330/1.

37. Там само. – Ст. 3-4.

38. Там само. – Ст. 7.

39. Там само. – Ст. 8-10, 18-19.

40. Там само. – Ст. 12-13.

41. *Офіційний журнал* ЄС. – 2013. – L201/1.

42. *Директива* Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2006. – L 347.

43. *Директива* Ради 2013/42/ЄС від 22 липня 2013 року стосовно загальної системи податку на додану вартість у відношенні до механізму швидкого реагування на шахрайства зв'язані з ПДВ // Офіційний вісник Європейського Союзу L. – 2013. – № 201/1. – Ст. 1.

44. Там само. – Ст. 2.

45. Там само.

46. Там само. – Ст. 3.

47. *Електронний ресурс*. – Режим доступу:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52014DC0071> **48.** Там само. – Ст. 3. **49.** *Звіт* Рахункового Трибуналу №08/2007 // Офіційний журнал С. – 2008. – Розділ 51. **50.** *Проектна група Fiscalis №43 «Обмін інформацією і необхідність передавання зворотної інформації».* 51. Там само. 52. Електронний ресурс. – режим доступу : <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2014/PL/1-2014-745-PL-F1-1.Pdf> **53.** *Електронний ресурс.* – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52014DC0071> **54.** *Електронний ресурс.* – Режим доступу: <http://www.finanse.mf.gov.pl/vat/maly-punkt-kompleksowej-obslugi-moss/wyjasnienia-i-komunikaty;jsessionid=6D98E7C3CCD831D17C9C04938DAA23C2> **55.** *Електронний ресурс.* – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52014DC0071> **56.** *Офіційний журнал* ЄС L 64. –11.3.2011. **57.** *Офіційний журнал* ЄС L 121/1. – Від 8.05.2012. **58.** *Офіційний журнал* ЄС 81/1. – Від 31.3.2010.

Holutiak-Pekalska Marija. Administrative cooperation between tax authorities of the member states of the european union in the field of value added tax

The possibility of free movement of persons within the European Union and the possibility of doing business involving the trade in various goods and rendering a wide range of services, is undoubtedly a positive aspect of the integration of the European Union countries, and is an integral condition for strengthening the economic relations within the European Community. However, under the increasing intensification of such cooperation in trade and economy, these processes are accompanied by many negative phenomena immediately leading to disturbance of competition in the internal market, reduced budget of the very Member States of the European Union, and as a result – the Union budget as such. We are speaking of the phenomena that have long crossed the borders of a single country, and thus became not only the issue of a separate state, but the problem of the whole Community. Among these negative phenomena, special attention should be paid to

fraud in the field of value added tax (hereinafter – VAT), as the most burdensome for the budgets of the Member States.

Actions taken for the tax harmonization, multilevel cooperation between the competent authorities of tax administration, establishment and further improvement of mutual communication networks between the tax authorities of individual states, joint periodic inspections and exchange of experience between the entities interested in cooperation in the field of tax, can certainly successfully address the issues resulting from the free movement of persons, goods and services.

A variety of serious tax frauds, very dangerous and very problematic for the budget and the economy as a whole, has been evolving at a swift rate in recent years. They often lead to serious damage and breach of the principle of fair taxation. Such fraudulent activities are gaining more and more modern and sophisticated forms. The use of electronic tools ensures wholesale quick and profitable illegal trade exchange for abusive taxpayers. Tax evasion leads to disruptions in the capital transfer, which in turn causes frustration for the internal market of the Community and other negative economic consequences.

All steps and measures at the national level are usually not very effective and not sufficient to prevent and fight against the above phenomena. Similarly, administrative cooperation based on bilateral agreements may not take the desired effect. One of the main, while the most important tools of combating tax fraud, is well-coordinated and consistent administrative cooperation between tax authorities of all Member States of the European Union. Development of common principles, policies and responsibilities is the only way to achieve mutual success in combating tax fraud and other negative phenomena in the current economic situation which is difficult and problematic for many countries.

It should be noted that cooperation between tax authorities of the EU Member States is not used solely to combat tax fraud, but also has many benefits for both the tax authorities and the taxpayers. In particular, it improves economic activity, assures economic turnover, facilitates access to common databases, such as the actual VAT payers’

identification numbers and correct VAT quota retention at cross-border acquisition of goods or services.

The article though covers exclusively the issues related to administrative cooperation between tax authorities of the EU Member States in the field of value added tax, and the long-term program of the Community Fiscalis 2013, among other things as a tool for suppressing negative phenomena arising in the process of intensifying cooperation in trade and economy between the Member States of the European Union.

УДК 341.24

М. І. СМЕШКО

ПАСПОРТ НАНСЕНА: НАРІЖНИЙ КАМІНЬ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО ІНСТИТУТУ БІЖЕНСТВА

Проведено аналіз динаміки розвитку інституту захисту біженців. Автор намагається знайти нові шляхи в міжнародно – правовому вимірі для вирішення одної із актуальних проблем сьогодення. Запропоновано найбільш оптимальний варіант на шляху системного вирішення сучасної міграційної кризи. Повернення міжнародного співтовариства до Паспортів Нансена розглядається як можливий правовий механізм ідентифікації перемішених осіб.

Ключові слова: *Паспорт Нансена, біженці, міграційна криза, перемішені особи, громадянство, статус біженців, ідентифікація осіб.*

Смешко М.И. Паспорт Нансена: краугольный камень международно-правового института беженства

Проведен анализ динамики развития института защиты беженцев. Автор пытается найти новые пути в международно-правовом измерении для решения одной из актуальных проблем со-