

ВИКОРИСТАННЯ ДОСВІДУ КРАЇН ЗАХІДНОЇ ЄВРОПИ В СФЕРІ БОРТЬБИ З МАНІПУЛЯЦІЯМИ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ

Податок на додану вартість є одним із найновіших винаходів податкової політики, і водночас одним із її найдискусійніших інструментів. Гострота дискусій щодо ПДВ у світі викликана істотними побічними ефектами, з якими на практиці виявилось пов'язане запровадження наріжної і, теоретично, найпривабливішої його риси – механізму відшкодування сум податку, витрачених у складі ціни закупівель. Практичний досвід всіх без винятку країн, де було введено цей податок, незалежно від рівня розвитку їх економік та прозорості фінансових систем засвідчив, що наявність можливості відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту роблять цей податок вразливим до можливості змови між платниками податку, яка дозволяє одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету.

Юрій ДЖИГИР,
магістр економіки,
Сіракузький університет (США),
консультант
з оподаткування
Координаційної ради
з питань політики
фінансового сектору
при Кабінеті
Міністрів України

Катерина МАЙНЗЮК,
магістр економіки
розвитку, Лондонська
школа економіки
(Великобританія)

Спорідненість у схемах зловживання системою ПДВ між Україною та ЄС

Очевидно, що методи зловживання системою ПДВ відрізняються поміж країнами залежно від специфіки та ступеню розвиненості їх податкових систем. І в той же час їхня спорідненість, пов'язана із центральною роллю в шахрайських схемах механізму відшкодування та ознак злочинної змови платників податку, дозволяє аналізувати міжнародний досвід боротьби з цією проблемою, а також брати повноцінну участь у дискусії щодо майбутнього цього податку як такого.

Як відомо, податок на додану вартість є широко запровадженим у країнах ЄС, і проблемність його адміністрування внаслідок змовницьких схем на європейських ринках сьогодні є однією із найдискусійніших тем європейської податкової політики. Значна кількість цих проблем виразно співпадають із тими, з якими стикається сьогодні Україна. У одній із попередніх публікацій цього часопису з питань реформування українського ПДВ ми уже згадували про наявність цього збігу, підкреслюючи, що уряди країн ЄС не лише визнають наявність масштабних втрат бюджетних доходів до яких призводить зловживання в системі ПДВ, але і надають особливої ваги тим негативним структурним наслідкам, які таке шахрайство спричиняє для економіки ЄС шляхом неконтрольованого субсидювання виробників через опосередковане здешевлення їхніх закупівельних цін¹. У цій статті ми представляємо європейській досвід щодо проблеми шахрайства з ПДВ більш широко, з

акцентом на ті кроки, які розробляються і впроваджуються для її подолання.

Нагадаємо, що криміналізовані схеми використання системи ПДВ у Західній Європі є по суті подібними до української практики, за винятком того, що «європейська модель», як правило, не включає цінових маніпуляцій і перенесення доданої вартості на фірми-однорівні, а натомість ґрунтується на змові платників податку з двох чи декількох країн-членів ЄС, задіяних у експортно-імпорتنних операціях. Спрощено кажучи, експортер однієї з країн продає свої товари фірмі-однорівні², у іншій країні, яка потім перепродає їх третьому «брокеру» на своїй же території, який, в свою чергу, експортує їх назад першому «гравцю». Фірма-однорівні зникає, не сплативши ПДВ, «брокер» отримує відшкодування несплаченого податку, і таким чином ця схема може повторюватися декілька разів, через що у Європейській податковій практиці вона отримала назву «каруселі».

Для країн ЄС додаткове ускладнення полягає також у відсутності митного контролю торговельних операцій між країнами-членами починаючи з 1993 року, що звужує можливості викриття та припинення «карусельних» схем і висуває якісно нові вимоги до роботи відповідних органів податкової адміністрації.

Європейські фахівці сходяться на думці, що оцінити прямі та опосередковані втрати від наявності таких злочинних схем досить тяжко, але навіть приблизні розрахунки свідчать, що ці втрати є дуже відчутними і становлять «єдину і найбільшу загрозу для існування ПДВ у цих країнах». Лише у Великобританії, яка є однією із найактивніших держав у боротьбі з порушеннями у системі ПДВ, річний обсяг бюджетних втрат через «карусельні» схеми за деякими оцінками сягає 1,73 мільярда фунтів³. Згідно з інформацією Єврокомісії, деякі із країн-членів ЄС оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10 відсотків від загального обсягу надходжень від цього податку.

Європейська практика боротьби з шахрайством у сфері ПДВ

Вивчення цієї проблеми та варіантів її розв'язання сьогодні ведеться як на рівні Євросоюзу, так і в межах податкової політики

¹ Ю. Джигир, К. Майнзюк. За межами традиційного погляду на відшкодування ПДВ: деякі структурні аспекти реформування системи / Часопис Парламент. – №1, 2005.

² У європейській термінології – зникаючий торговець (missing trader – англ.).

³ Е. Леггет. Шахрайство в системі ПДВ і контроль за механізмом відшкодування та кредиту: стратегічний підхід до боротьби з втратами при адмініструванні ПДВ / Матеріали до конференції «Міжнародного податкового діалогу» з проблем ПДВ. – Рим, Березень 2005 р.

окремих його членів. При цьому пошук оптимального рішення відчутно ускладнюється тим, що модифікація системи оподаткування доданої вартості є темою, щільно дотичною до інших, більш політично чутливих аспектів європейської податкової політики, в яких інтереси країн-членів часто стратегічно відрізняються між собою та відносно загальноєвропейської лінії, втіленої у позиції Єврокомісії.

У цій статті представлено огляд існуючих напрацювань у цій сфері згідно з одним із найостанніших звітів Єврокомісії⁴ до Ради міністрів та Європарламенту щодо використання адміністративних заходів у боротьбі із зловживаннями в системі ПДВ (далі – Звіт). У той же час ми наводимо також і деякі контраргументи та відгуки на запропоновані в звіті Єврокомісії підходи, у тому числі з точки зору їх сприйняття окремими країнами-членами.

Звіт, що використовувався у цій статті, є одним із документів, випущених у ході впровадження серії спеціальних ініціатив, що ведуться в ЄС починаючи з 2000 року. Саме тоді Рада міністрів Євросоюзу уповноважила Європейську Комісію та уряди країн-членів вжити негайних заходів для подолання тінювих схем використання системи ПДВ. У відповідь на цю вимогу, Єврокомісією було випущено три спеціальних звіти, на основі яких було створено спеціальну робочу групу при Раді міністрів та Постійну комісію з адміністративної співпраці, а також випущено окреме комюніке із стратегією вдосконалення системи ПДВ в країнах ЄС.

Регуляторна політика на рівні Європейської Комісії⁵

1. *Прийняття єдиного законодавства в частині боротьби зі зловживаннями з ПДВ із встановленням чітких правил щодо обміну інформацією та адміністративної співпраці податкових органів країн-членів.*

Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях шахрайства в системі ПДВ на рівні ЄС є Постанова Європейської Комісії «Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ» (№1798/2003), що була затверджена Радою міністрів ЄС 8 жовтня 2003 р. і вступила в дію 1 січня 2004 р. Ця постанова чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС, що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії «карусельним» зловживанням.

□ *Обмін інформацією.* Постанова встановлює не лише перелік даних, що підлягають обов'язковому звітуванню, але і чіткий порядок подачі запитів на отримання додаткової інформації від органу податкової адміністрації та правила подання відповіді на такі запити (з вказанням максимального часу обробки запиту, формату відповіді, а також окремих правил щодо обслуговування запитів з країн-нечленів ЄС). Одна з головних задач полягає в тому, щоб зобов'язати податкові органи надавати необхідну інформацію іншим органам влади в інших країнах у тих випадках, коли це може допомогти запобігти реєстрації або діяльності фіктивних підприємств, що беруть участь у «карусельних» змовах.

□ *Адміністративна співпраця.* Постанова встановлює широкі можливості для співпраці між податковими органами, зокрема надаючи можливість одному органу діяти від імені іншого, скажімо представляючи його рішення юридичній особі, що знаходиться на території іншої країни, дозволяючи податковій адміністрації однієї країни вимагати проведення аудиту чи інших необхідних контролюючих процедур на території іншої, і навіть брати в них участь, а також встановлюючи можливості для транс-територіальних розслідувань для ідентифікації та збору даних щодо юридичних та фізичних осіб, задіяних у «карусельні» зловживання.

□ *Горизонтальні контакти між податківцями.* На відміну від попередніх правил, за якими працівники підрозділів, задіяних у боротьбі з шахрайством в системі ПДВ, могли контактувати зі своїми колегами у інших регіонах лише через центральну ланку (спеціальний національний відділ співпраці з податковими органами інших країн), Постанова дозволила і спонукала безпосередні контакти між податківцями одного рівня із різних країн у разі, коли цього вимагає оперативне розслідування випадків «карусельних» зловживань.

2. *Виділення фінансування у вигляді спеціальної програми.*

Технічне, адміністративне та освітнє забезпечення розроблених заходів у боротьбі з «карусельними» схемами фінансується через спеціально затверджену програму «Фіскаліс 2003–2007». Крім розробки та впровадження спеціального комп'ютерного забезпечення, коштами цієї програми фінансуються чис-

⁴ Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the Use of Administrative Cooperation Arrangements in the Fight against VAT Fraud. – Brussels, 16.04.2004.

⁵ Детальніше – див. Звіт.

ленні тренінги для працівників відповідних податкових органів та навчальні поїздки в інші регіони для обміну досвідом та встановлення робочих контактів, а також деякі спільні заходи податкових органів у процесі боротьби зі зловживаннями. Окремим вагомим компонентом програми «Фіскаліс» є створення можливостей для десяти нових членів ЄС якомога швидше опанувати прийняті в Західній Європі методи протидії «карусельним» махінаціям. Бюджет цієї п'ятирічної програми під час затвердження становив 44 мільйони євро з перспективою подальшого збільшення.

3. Вдосконалення програмного забезпечення.

Для покращення можливості контролю за зловживаннями розглядається можливість докорінного оновлення існуючої комп'ютерної системи обміну інформацією між податковими органами ЄС. Ця система, VIES, була створена у 1993 році на чотири роки, однак з тих пір її так і не було оновлено, попри те, що щоденне використання цієї системи стрімко зростає. Нова версія системи VIES-II пошириться на торгівлю послугами і включить нові елементи електронного обміну даними. В той же час, така інформаційна система визнається в принципі недосконалим методом боротьби зі злочинами, перш за все через повільність та неповність надходження первинної інформації в саму систему. Дуже часто державні органи країн ЄС довідуються про «карусельну» трансакцію мінімум через три місяці після її настання, чого цілком достатньо для того, щоб фіктивно створена компанія встигла зникнути.

Діяльність урядів країн ЄС у відповідь на загальноєвропейські вимоги ⁶

У відповідь на рекомендації Єврокомісії уряди країн ЄС досягли значного прогресу у впровадженні запропонованих методів боротьби із зловживаннями в сфері ПДВ. Перш за все, стрімко зростає обсяг потоків з обміну необхідною інформацією між податковими органами, а також їх обізнаність в цій тематиці. Крім того, у всіх країнах відбувається активне запровадження оновлених систем аналізу ризиків та розробка методів проведення комп'ютеризованого аудиту платників податку. Комп'ютеризований аудит є особливо зручною інновацією, враховуючи зростаюче використання підприємцями електронних систем ведення обліку, однак його запровадження час-

то потребує змін в національному законодавстві та значних коштів на закупівлю обладнання, впровадження та тренінг персоналу.

У той же час на рівні окремих країн ЄС залишаються численні проблеми, що перешкоджають успішно запроваджувати загальноєвропейські правила в боротьбі зі злочинним використанням ПДВ.

- *Брак скоординованості контролюючих дій податкових органів.* Найнеобхіднішим елементом такої координації, який досі часто діє неадекватно, є організація спільних контролюючих заходів декількох країн з метою встановлення податкових обставин за участі платників податків на територіях декількох податкових органів. Попри важливість таких заходів їх проведення вимагає значних ресурсів і знання персоналом декількох європейських мов.
- *Бар'єри до співпраці, що містяться в законодавстві окремих країн.* Здебільшого такі законодавчі перешкоди виникають у вигляді заборон на оприлюднення та поширення певних категорій інформації щодо діяльності платників податків з метою охорони таємниці особистості. Скажімо, досить часто законодавство певних країн вимагає, щоб платник податку був повідомлений перед тим, як будь-яка інформація, що стосується його діяльності, буде відкрита для користування іншими державними органами, у тому числі податковими органами інших країн. Очевидно, що така ситуація значно ускладнює спільне викриття «карусельних» махінацій.
- *Неналежне фінансування з боку окремих країн, що виливається в затримки з відповідями на інформаційні запити та невиконання інших обов'язків стосовно інших країн у зв'язку з перевантаженням персоналу.*

Додаткові законодавчі ініціативи окремих країн Євросоюзу у боротьбі з «карусельними» зловживаннями ⁷

Особливий інтерес викликає низка інновацій, запроваджених окремими урядами ЄС на додаток до загальноєвропейських рекомендацій з метою протидіяти економічним втратам від «карусельних» схем у своїх країнах. Більшість цих законодавчих ініціатив спрямована на створення якомога більшої кількості перешкод для створення, діяльності та безслідного зникнення фіктивних підприємств, що використовуються в «карусельному» зло-

⁶ Детальніше – див. Звіт.

⁷ Детальніше – див. Звіт.

чині. У той же час успішними виявились і заходи, спрямовані на безпосереднє подолання результатів діяльності змовницьких схем.

- *Перешкоджання у реєстрації фіктивних підприємств.* Це вимагає спеціальних технік перевірки автентичності реєстраційних документів, а також окремих режимів податкового контролю над щойно зареєстрованими компаніями у перший час їхнього існування, що включає поєднання помісячного подання декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок.
- *Виявлення існуючих фіктивних підприємств.* Для виявлення цих компаній на якнайбільш ранніх етапах залучаються спеціально створені підрозділи розвідки і системи аналізу ризиків. Оцінка ризиків відбувається на основі аналізу податкових декларацій, неспівпадінь у записах інформаційних систем та інших оперативних даних.
- *Припинення виявлених схем.* Деякі європейські країни запровадили в свої закони про ПДВ спеціальні норми, які регулюють дії податківців у ситуаціях виявлення змовницької поведінки платників податку і дозволяють припинити подальше поширення наслідків злочину. Передусім ці норми вимагають негайного припинення виплат відшкодування за поданими «експортерами» вимогами до моменту повного роз'яснення обставин підозрюваної змови.
- *Повернення несплаченого ПДВ до бюджету після виявлення злочину.* Найбажанішим результатом боротьби з «карусельним» зловживанням, очевидно, є компенсація бюджетних втрат у результаті несплати ПДВ учасниками змови. Оскільки стягнення цих сум із фіктивної компанії є практично неможливим, більш ефективними повинні бути методи, що базуються на ідеї накладання додаткових зобов'язань на інші підприємства, що задіяні у змовницькій схемі. Інновацією, що вважається багатьма фахівцями найперспективнішою на сьогоднішній день, є запровадження у декількох країнах (зокрема у Великобританії) система «спільних або розмежованих податкових зобов'язань» («joint or several liability»). Згідно з цією нормою, у разі, якщо стає можливим довести, що платник податків знав або мав можливість дізнатись про те, що його контрактори були задіяні у схемі «карусельного» уникнення від сплати ПДВ (в тому числі, що ціни його закупівель були занижені шля-

хом уникнення ПВД на попередніх ланках виробничого процесу), податкова адміністрація має право накласти на нього додаткові «спільні або розмежовані» податкові зобов'язання з метою компенсації бюджетних втрат.

Варто зазначити, що думки податкових фахівців ЄС щодо ефективності механізму спільних або розмежованих зобов'язань не є однаковими. Оponentи цього підходу вказують на дві його ключові вади. Передусім спільні та розмежовані зобов'язання як правило можуть бути застосовані лише у випадку прямої операції із фіктивним підприємством і їх досить тяжко використати для більш складних змовницьких схем. Для країн ЄС це означає, серед іншого, що спільні та розмежовані зобов'язання могли би допомогти викриттю передусім «лінійних», а не «карусельних» схем. По-друге, існуючі пропозиції щодо цього механізму припускають його запровадження лише для окремих, особливо схильних до ризику товарних груп, що лише підштовхує змовників для переходу на інші ринки, навіть якщо це потребує додаткових «інвестицій». На сьогоднішній день, попри наявність прийнятої законодавчої бази і широких практичних дискусій з цього приводу, не було зареєстровано жодного випадку практичного стягнення цих зобов'язань⁸.

- *Створення спеціальних підрозділів для боротьби з «карусельними злочинами».* Наявність таких спеціалізованих структур в межах податкових адміністрацій і наділення їх достатніми повноваженнями для швидкого обміну інформацією та контролюючих заходів є важливою ланкою в побудові оперативного опору «карусельним» махінаціям.

Ідеї щодо модифікації природи податку на додану вартість⁹

Серед великої кількості спроб віднайти спосіб подолання сьогоднішніх проблем із системою ПДВ, пов'язаних із системою відшкодувань, є і такі, що аналізують можливості модифікації цього податку як такого. Ці пропозиції насьогодні існують у вигляді декількох основних ідей, практичне втілення яких наразі визнається досить проблематичним. Однак ще гострішим контраргументом у дискусії навколо таких існуючих пропозицій щодо модифікації є той факт, що більшість цих ідей, ліквідовуючи певні негативні елементи ПДВ, ставлять під загрозу існування і певних найпривабливіших рис цього податку.

⁸ Paul Lasok. Joint and Several Liability: the Answer to VAT Fraud? / Indirect Tax Voice. – Січень, 2005.

⁹ Детальніше – див. Звіт.

Три основні течії в запропонованих варіантах змін у ПДВ сконцентровані навколо таких задач, кожна із яких могла би потенційно скоротити можливості для злочинної змови платників податку:

- Запровадження податку на міжнародні операції купівлі-продажу.
- Звільнення від податку для операцій, що відбуваються між підприємствами на території кожної з країн.
- «Прив'язка» отримання відшкодування до сплати ПДВ постачальником.

Запровадження податку на міжнародні операції купівлі-продажу

Ключовим елементом в організації схеми зловживання системою ПДВ є нульова ставка податку на експорт товарів, що дозволяє змовникам безпідставно отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету. Враховуючи центральне значення експортної ланки у змові, одним із варіантів налагодження системи ПДВ могло би бути відновлення повного оподаткування експортних операцій з подальшим перерозподілом цих коштів між бюджетами країн, серед яких відбувається торгівля.

Перевагою такої пропозиції є повне збереження основних рис податку на додану вартість, дія якого таким чином просто поширюється на досі неохоплені операції продажу. У той же час така модифікація могла би суттєво знизити обсяги втрат від зловживань з системою шляхом використання фіктивних підприємств, не позбавляючи її найпривабливішого з інших точок зору механізму – механізму відшкодування податку, сплаченого в ціні закупівель. Справді, якщо операції продажу за межі країни обкладатимуться за звичайною ставкою, максимальною втратою від шахрайства за участю фірми-одноденки могла би бути різниця між вхідним та вихідним ПДВ, несплачена до бюджету в разі зникнення такої фірми.

Очевидно, що така пропозиція є набагато більш реалістичною для впровадження серед країн ЄС, для яких еквівалентом експортних операцій є так звані операції внутрішньосоюзної торгівлі (intra-community transactions), тобто торгівлі між країнами-членами, що також обкладаються за нульовою ставкою. Більше того, саме така інтегрована система ПДВ залишається стратегічним орієнтиром Єврокомісії в її баченні майбутньої податкової політики ЄС. З технічної точки зору впровадження таких змін означає перехід на стягнен-

ня ПДВ за принципом походження, коли при продажу товарів закордон, податок з їхньої доданої вартості перераховується в ту країну, на чийй території їх було вироблено. Альтернативна система, яка діє у більшості країн, припускає, що податок на додану вартість перераховується в бюджет країни, де відбулося споживання товару, – в такому випадку податок діє за принципом призначення.

Однак попри теоретичну привабливість такої моделі її запровадження навіть в межах території ЄС виглядає все більш проблематичним. Передусім перехід на принцип походження і оподаткування експортних операцій символізує значний ступінь податкової інтеграції між системами окремих країн-членів. Доцільність такої інтеграції залишається темою, гострота і дискусійність якої продовжує зростати. На прикладі ПДВ, який ми розглядаємо в цій статті, можна побачити, до якого зміщення ролей у податковій політиці між інститутами ЄС повинен був би призвести такий інтеграційний рух.

Найімовірніше, що стягнення ПДВ за принципом походження припускало би встановлення його ставки за шкалою країни-споживача товару і призводило би, врешті решт, до значної уніфікації ставок між країнами. Адже, як мінімум, запровадження ПДВ на операції продажу між країнами, навіть в межах ЄС, тягне за собою необхідність встановлення певної системи перерозподілу сплачених коштів з країни походження до країни призначення. Застосування при цьому ставки країни призначення було би надзвичайно тяжкою адміністративною задачею, оскільки кожна із країн повинна була би слідкувати за множиною ставок на весь спектр свого експорту.

З іншого боку, гармонізація ставок є надзвичайно складним політичним питанням, оскільки втрачаючи автономію у впливі на ставки податку, уряди країн-членів ЄС повинні були би практично втратити автономію і у важелі фіскального впливу на розвиток економіки своїх країн. Саме тому сьогодні, на фоні наростаючої напруженості в дебатах щодо ступеня економічної інтегрованості ЄС, більшість його країн проводить політику жорсткого відстоювання принципу призначення в оподаткуванні доданої вартості.

Попри наполегливу стратегічну позицію Єврокомісії у цьому питанні, її офіційні документи визнають, що на сьогодні можливість такого переходу є вкрай проблематичним. Таким чином, цей досить привабливий варіант модифікації ПДВ на сьогодні залишається у кращому випадку питанням далекого майбутнього-

го навіть для такої високо інтегрованої системи, як ЄС, а також заручником вирішення більш глибокого питання практичних перспектив поєднання економічної інтеграції за умов збереження бажаного рівня політичної автономії.

Треба зазначити, що в якості компромісного варіанту між принципами призначення та походження інколи пропонується впровадження ПДВ на експорт принаймні деяких груп товарів, враховуючи, що застосування змовницьких схем, як правило, відбувається у певних товарних групах (здебільшого з товарами, які найлегше підлягають транспортуванню – для ЄС найризикованішими наразі є комплектуючі комп'ютерного обладнання та мобільні телефони). Однак визнається, що навіть в межах окремих товарних груп ускладнення, пов'язані з встановленням ставки та механізмами міжбюджетного перерахування коштів, були би вкрай небажаними. Крім того, встановлення бар'єрів для окремих ринків найімовірніше призвело б до переміщення шахрайської активності на інші товарні категорії, навіть при їхній відносно меншій прихильності для такої діяльності.

Звільнення від податку для операцій, що відбуваються між підприємствами на території кожної з країн

Друга із запропонованих течій в пропозиціях щодо модифікації ПДВ спрямована на подолання іншого критичного елементу злочинних змов – самого механізму відшкодування податку, сплаченого в складі закупівель підприємства-виробника. Знешкодити цей механізм пропонується шляхом призупинення дії ПДВ для операцій купівлі-продажу між підприємствами (business-to-business або B2B transactions). В ідеалі це означатиме, що фірми-змовники втратять можливість злочинно користуватися системою ПДВ, оскільки для бізнесових операцій буде ліквідовано як необхідність сплати податку, так і відповідно можливість його повернення із бюджету.

Пропозиції щодо таких змін містять низку ідей щодо того, яким чином подібне призупинення могло би запроваджуватися технічно. Найбезпосереднішим способом є звільнення від оподаткування всіх операцій між підприємствами. Іншим варіантом є запровадження елементів зворотного нарахування при сплаті податку (reverse charge).

Очевидно, що в тому чи іншому технічному оформленні описані модифікації фактично

означають перенесення обов'язку зі сплати податку на додану вартість у повному обсязі на останню ланку виробничого процесу – операцію продажу товару роздрібним торговцем кінцевому споживачу. В одній з попередніх публікацій цього часопису доводилось, що така пропозиція є не лише сумнівною з точки зору перспективи протидії змовницьким схемам, але і має велику низку недоліків, пов'язаних передусім з ушкодженням найважливіших елементів ПДВ як податкового інструменту¹⁰.

Перенесення відповідальності за сплату податку на роздрібногo продавця означає, в першу чергу, ліквідацію одного з основних принципів ПДВ – розподілу цієї відповідальності між усіма учасниками виробничого процесу шляхом фракціонованого перерахування на кожній його ланці. Фракціоноване перерахування дозволяє не лише рівномірно розділити будь-які видатки, пов'язані зі сплатою податку між виробниками, але й, найголовніше, створює систему перехресного контролю над його обліком через механізм податкового кредиту. Перенесення всього тягаря відповідальності на роздрібногo продавця не лише усуває таку систему, але і значно збільшує мотивацію як до уникнення від оподаткування, так і до зловживання системою на етапі продажу кінцевому споживачу. Очевидно, що в такій ситуації фіктивні підприємства могли би використовуватись з такою ж успішністю для несплати ПДВ, як і при нормальному оподаткуванні операцій між підприємствами – компанії, що зникають, не сплативши ПДВ, цілком можуть бути фіктивними роздрібними продавцями. Крім того, продаж товарів кінцевим споживачам може досить легко декларуватись як комерційна операція, що відкриває нові можливості для змови. Всі ці обставини вимагатимуть додаткових адміністративних ресурсів з метою податкового контролю, але також і означатимуть значні додаткові адміністративні ускладнення для добросовісних роздрібних продавців.

Знов-таки, ідея призупинення дії ПДВ на бізнесові операції інколи розглядається як варіант до запровадження для окремих товарних груп, де ризик змовницького зловживання є найбільшим. Однак такі пропозиції видаються ще ризикованішими, оскільки вони повинні призводити до співіснування в країні двох паралельних режимів стягнення податку, що відкриває можливості для нових змовницьких схем, що могли би діяти без залучення експортної ланки та міжнародних операцій шляхом використання замість неї звільнених операцій між вітчизняними підприємствами.

¹⁰ Ю. Джигир, К. Майнзюк. ПДВ чи альтернативні податки на споживання / Часопис Парламент. – № 2, 2005.

Встановлення умови для отримання відшкодування у вигляді сплати ПДВ постачальником

Популярним полем для пошуку способів протидії карусельним схемам є варіанти прив'язки права на відшкодування до факту доведеної сплати ПДВ попереднім учасником виробничого ланцюжку. Загальна ідея такої прив'язки теоретично дозволяє знешкодити основну проблему змови – відшкодування сум податку, що ніколи не потрапляли до бюджету.

У той же час, попри теоретичну привабливість, практичне впровадження цієї ідеї є досить проблематичним. Передусім реалізація подібних запобіжників вимагає виключної обережності, оскільки при цьому завжди присутній ризик позбавлення права на відшкодування добросовісних платників податку, що є наріжним елементом ПДВ. Крім того, заходи такого порядку належать до розряду досить інтрузивних, тобто таких, що створюють для підприємств, незалежно від ступеню їхньої добросовісності, значну кількість додаткових адміністративних проблем, що вимагають фінансових та людських затрат, а отже збільшують стимули для уникнення від оподаткування.

Одна із пропозицій щодо модифікації адміністрування ПДВ, що ставить право на відшкодування в залежність від доведення факту попередньої сплати податку, припускає зібрання та утримання вичерпних баз даних щодо операцій купівлі-продажу всіх зареєстрованих платників ПДВ з метою їх подальшої перехресної звірки. Очевидно, що захід такого масштабу є вкрай вибагливим і ресурсомістким.

Відомі також приклади декількох країн, що розглядали можливість впровадження в своїх податкових системах спеціальних ПДВ-рахунків, на яких повинні були утримуватись кошти, належні до сплати за зобов'язаннями з ПДВ покупцями до моменту виконання податкових зобов'язань продавцем. Основним контраргументом проти таких пропозицій є пов'язана з ними необхідність відволікання обігових коштів підприємств, незалежно від рівня їхньої добросовісності. Попри те, що подібні пропозиції розглядалися декількома країнами (включно з Україною), на сьогодні ця ідея не отримала широкого практичного застосування¹¹.

Основною перешкодою для потенційного застосування багатьох європейських напрацювань для вирішення сьогоденних проблем ПДВ в Україні є не тільки і не стільки відносно вищий рівень фінансової прозорості та розвитку систем податкового адміністрування в країнах ЄС, скільки набагато інтенсивніша економічна і політична взаємна інтегрованість його країн, яка дозволяє аналізувати можливості якісно іншої міжнародної адміністративної співпраці, обміну інформацією і навіть ідеї досить радикальних змін самого податку на додану вартість. Зокрема, модифікації на зразок відміни нульової ставки на операції експорту очевидно залишаються нереалістичними для української ситуації.

У той же час напрями, в яких розвивається ця дискусія, і деякі її результати заслуговують на негайну увагу, як мінімум з точки зору ретельного зважування тих кроків, практичне запровадження яких в інших країнах викликало застереження.

Крім того, заходи, що сьогодні обговорюються на рівні Євросоюзу, повинні розглядатись Україною з точки зору її стратегічних євроінтеграційних прагнень і пов'язаною з ними перспективою подальшої гармонізації податкових систем. Як видно із матеріалів цієї статті, така гармонізація (або її відсутність) оточена великою кількістю політичних аспектів, однак її потужний стимул лежить в царині економічної співпраці, зокрема у сфері протидії бюджетним втратам через зловживання з ПДВ. Таким чином, відповідні загальноєвропейські заходи повинні розглядатись як перспектива, пов'язана не стільки із потенційною політичною інтеграцією, скільки з наближенням України до спільного європейського ринку, тобто реалістичнішою і наближеною мети.

Врешті, незалежно від напрацювань, пов'язаних з міжнародною співпрацею, українські фахівці могли би бути зацікавлені в аналізі та використанні політики урядів окремих країн, що припускають боротьбу із зловживаннями в режимі окремо взятої податкової системи. Зокрема, як видно із наведених матеріалів, увагу привертає той факт, що об'ємна робота з цього питання, проведена в країнах Західної Європи, схилила податківців до центральної ролі заходів, спрямованих на безпосередню боротьбу із створенням та діяльністю фіктивних підприємств, які залишаються ключовим елементом будь-яких змовницьких схем.

¹¹ The Value-Added Tax: Experience and Issues / Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT. – Rome, March 2005.