

(просп. Науки, 9-А, м. Харків, Україна, 61166, e-mail: davidenko.dasha@ukr.net).

## Информация об авторах

**Внукова Наталия Николаевна** – д-р экон. наук, профессор, заведующая кафедрой управления финансовыми услугами Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (просп. Науки, 9-А, г. Харьков, Украина, 61166, e-mail: vnn@hneu.edu.ua).

**Давиденко Дарья Александровна** – аспирант кафедры управления финансовыми услугами Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (просп. Науки, 9-А, г. Харьков, Украина, 61166, e-mail: davidenko.dasha@mail.ru).

## Information about the authors

**N. Vnuкова** – Doctor of Sciences in Economics, Professor, Head of the Department of Management of Financial Services of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9-A Nauky Ave., Kharkiv, Ukraine, 61166, e-mail: davidenko.dasha@mail.ru).

**D. Davidenko** – postgraduate student of the Department of Financial Services of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9-A Nauky Ave., Kharkiv, Ukraine, 61166, e-mail: davidenko.dasha@mail.ru).

*Стаття надійшла до ред.  
19.01.2017 р.*

УДК 336.228.34

JEL Classification: H26

## СПОСОБИ НЕЗАКОННОГО ОТРИМУВАННЯ ПДВ У ПОЛЬЩІ

**І. Длугош  
М. Ващенко**

*Подано механізми та способи незаконного отримання податку на додану вартість (ПДВ) у Польщі. На сьогодні механізми шахрайства із ПДВ стали дуже поширеним явищем у Польщі та становлять загрозу для функціонування польської економіки й держави загалом. На основі анкетування досліджено окремі механізми незаконного отримання ПДВ, наприклад "податкову карусель ПДВ", фіктивний експорт, занижування обсягів продажу або фіктивні витрати. Анкетування здійснено серед осіб, для котрих питання податку на додану вартість є близьким і котрі потенційно могли зіткнутися з явищем незаконного його отримання у своїй професійній практиці. Усіх респондентів можна розподілити на три групи: осіб, які працюють у бухгалтерії; осіб, які займаються власною господарською діяльністю, та тих, хто працює в інших сферах діяльності.*

*Описано, яким чином підприємства діють на ринку з метою незаконного отримання ПДВ. Дослідження дозволило виявити найбільш популярні методи податкового шахрайства. Ними стали фіктивні витрати, занижування обсягів продажу та "податкова карусель ПДВ". Використання фіктивних витрат та занижування обсягів продажу з шахрайською метою є найбільш простими способами. Вони не потребують занадто кропіткої підготовки, а саме шахрайство з їхньою допомогою не створює значних проблем. "Податкова карусель" потребує ґрунтовної підготовки та коштів, але за допомогою цього механізму можна незаконно отримати суттєві суми ПДВ. Анкетовані особи указали й фактори, котрі сприяють незаконному отриманню ПДВ, а також методи викривання таких злочинів. Особи, які брали участь в анкетуванні, також пропонували зміни, котрі необхідно запровадити, щоб зменшити рівень незаконного отримання податку на додану вартість.*

**Ключові слова:** *податок на додану вартість, незаконне отримання, "податкова карусель ПДВ", фіктивний експорт, заниження продажів, фіктивні витрати.*

## СПОСОБЫ НЕЗАКОННОГО ПОЛУЧЕНИЯ НДС В ПОЛЬШЕ

**И. Длугош  
Н. Ващенко**

Представлены механизмы и способы незаконного получения налога на добавленную стоимость (НДС) в Польше. На сегодняшний день механизмы мошенничества с НДС стали очень распространенным явлением в Польше и являются угрозой для функционирования польской экономики и страны в целом. На основании анкетирования исследованы отдельные механизмы незаконного получения НДС, например: "налоговая карусель НДС", фиктивный экспорт, занижение объемов продажи или фиктивные затраты. Анкетирование было проведено среди лиц, для которых вопрос налога на добавленную стоимость является близким и которые потенциально могли столкнуться с явлением незаконного его получения в своей профессиональной практике. Всех респондентов можно разделить на три группы: лиц, работающих в бухгалтерии; лиц ведущих собственную хозяйственную деятельность, и тех, которые работают в других сферах деятельности.

Описано, каким образом предприятия действуют на рынке с целью незаконного получения НДС. Исследование позволило выявить наиболее популярные методы налогового мошенничества. Ими оказались фиктивные затраты, занижение объемов продажи и "налоговая карусель НДС". Использование фиктивных затрат и занижение объемов продажи с целью мошенничества являются наиболее простыми способами. Они не требуют слишком кропотливой подготовки, а сама преступная деятельность с их использованием не создает значительных проблем. "Налоговая карусель" требует основательной подготовки и затрат, но с помощью этого механизма можно незаконно получить существенные суммы НДС. Анкетированные субъекты указали и на факторы, которые содействуют незаконному получению НДС, а также методы раскрытия таких преступлений. Участники анкетирования также предлагали изменения, которые необходимо осуществить с целью снижения уровня незаконного получения налога на добавленную стоимость.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, незаконное получение, "карусель НДС", фиктивный экспорт, занижение продажи, фиктивные затраты.

## THE WAYS OF ILLEGAL OBTAINING VAT IN POLAND

**J. Dlugosh  
M. Vashchenko**

The mechanisms and ways to defraud the value added tax (VAT) in Poland have been discussed. Nowadays the value added tax defraudation mechanisms have become a very widespread phenomenon in Poland which threaten the functioning of both the Polish national economy and the country as a whole. Based on the survey some particular mechanisms of VAT extortion, have been studied, namely the "VAT carousel", fictitious exports, undercutting sales and fictitious costs. The survey was conducted amongst persons who are aware of the value added tax problem and who potentially could encounter such illegal practices in their professional activity. The respondents can be divided into three groups: people who work in accounting, private entrepreneurs, and people employed in other sectors.

The way how companies operate in the market to effectively extort VAT has been described. The survey made it possible to identify the most popular methods of VAT extortion. They are fictitious costs, undercutting sales and the "VAT carousel". The fictitious costs and undercutting sales used for the illegal purposes are the most popular practices. They do not demand any sophisticated preparations and defraudation with the use of them does not cause any serious problems. In turn, the tax carousel demands considerable preparations and costs. Nevertheless, this mechanism can make it possible to get illegally considerable sums of VAT. The respondents also pointed out the factors encouraging VAT extortion and methods for clearing this kind of crime. They also suggested changes necessary to minimize VAT defraudation.

**Keywords:** value added tax, extortion, VAT carousel, fictitious export, undercutting sales, fictitious costs.

Метою статті є подання механізмів та способів незаконного отримання податку на додану вартість у Польщі. На сьогодні цей податок відіграє одну з найголовніших ролей у функціонуванні польської економіки.

Його регулює Закон про податок від товарів та послуг (з англ. Value Added Tax, скорочено VAT). VAT генерує майже 40 % доходів до польського бюджету. Цей податок було введено у 1993 р., а його найбільша модернізація

відбулася під час входження Польщі до Європейського Союзу (ЄС) у травні 2004 р. Податок від товарів та послуг може бути в таких формах, як:

- однофазовий податок, тобто від продажу;
- багатофазовий податок, котрий сплачують кілька разів, тобто від кожної трансакції окремо;
- податок на додану вартість.

Найбільш поширеною формою оподаткування в Польщі та країнах ЄС є податок на додану вартість (ПДВ). Предметом оподаткування є продаж товарів та послуг, за винятком тих, що призначені на експорт (у цьому разі застосовують нульову ставку податку). Основою для визначення розміру ПДВ є ціна придбання товару в конкретній фазі обігу з відрахуванням від цієї ціни вже сплаченого в попередніх циклах обігу податку від вартості товару. Завдяки такому підходу, вдається уникати стягування податку від податку, тобто каскадного збільшення податку. Використання структури податку на додану вартість дає можливість державі здійснювати економічну регуляцію внутрішньогосподарських процесів. Це відбувається за допомогою використання різних підходів до формування основи для оподаткування і не спричиняє надмірного збільшення податків [1, с. 23–28].

На сьогодні у країнах ЄС найнижчі ставки ПДВ діють у Люксембурзі та на Кіпрі (15 %), а найвищі – в Угорщині (27 %), Швеції та Данії (25 %). Від 2011 р. в Польщі діє ставка ПДВ 23 % (до 2011 р. – 22 %). Наведені ставки податку є стандартними. Країни ЄС мають також можливість ввести та використовувати дві знижених ставки ПДВ. Їх застосовують до конкретно описаних і охарактеризованих груп товарів та послуг. Держави-члени ЄС не можуть самі встановлювати розмір знижених ставок ПДВ. Однак вони мають можливість шляхом переговорів, отримати виключне й тимчасове право на їхнє використання. Так, наприклад, зробила Польща і до 2011 р. у цій країні функціонувала занижена ставка ПДВ 3 % [2, с. 34–36].

Правова регуляція податку на додану вартість у Польщі є складним і багаторівневим процесом. Природа цього публічно-правового явища стосується багатьох сфер суспільно-правових відносин. Це, у свою чергу, потребує надзвичайно розбудованого правового апарату, котрий буде регулювати ці відносини. Закон Польщі про податок від товарів та послуг [3] разом із цілою низкою виконавчих актів та допоміжних регуляційних документів нижчого рівня створюють правове поле, у котрому діють усі суб'єкти польської економіки. Значний обсяг правових норм, з одного боку, надає великі можливості для ретельного функціонування державного механізму, з іншого – створює сприятливе для неправомірних зловживань середовище. Головним виявом таких практик у контексті функціонування ПДВ є незаконне отримання цього податку.

У польській фаховій літературі незаконне отримання ПДВ називають податковим шахрайством і регулюють Кримінальним казначейським кодексом (ККК) Республіки Польща [4, ст. 56]. Згідно зі ст. 56 ККК, податковим шахрайством називають повідомлення неправди, приховування правди податником перед податковим органом або іншим органом у формі свідчень або декларацій. Податковим шахрайством також є невиконання обов'язку вчасного подання декларацій або свідчень. Цей злочин можна описати як протизаконні дії, що впливають на зменшення розміру податку, безпосереднім результатом якого є зниження сум надходжень до державного бюджету [5, с. 57]. Шахрайства із ПДВ можна розподілити на три категорії (рисунк).

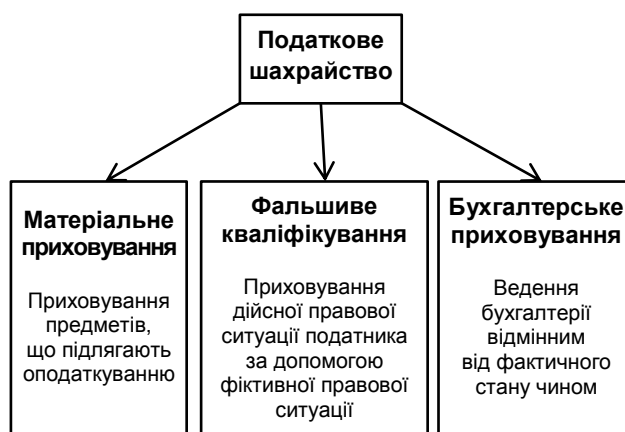


Рис. Податкові шахрайства у процесі обліку ПДВ [6, с. 36–38]  
[Tax frauds related to VAT [6, с. 36–38]]

Приховування предмета оподаткування полягає в тому, що податник не декларує частини своїх прибутків або приховує всі обороти. Іншою формою приховування є неретельне ведення бухгалтерської документації та інших реєстрів, у котрих знаходиться інформація про розмір сплаченого податку та його повернення. Підприємці досить часто використовують спосіб ведення подвійної бухгалтерії: одну з податковою метою, іншу – господарською. Книжковим прикладом таких дій є звичайне невидання документів, що підтверджують продаж або свідоме зменшення суми належного податку в деклараціях [7, с. 37–45].

Наступним методом уникання оподаткування є фальшиве кваліфікування. Це діяльність, що полягає в обліку витрат, доходів, прибутку або втрат, не відповідно до норм податкового законодавства. На практиці це полягає, наприклад, в обліку витрат, котрі не були витратами, пов'язаними з отриманням доходу, а також урахування приватних витрат власника, котрі були внесені до звітності підприємства. Податковим шахрайством також є кваліфікація товарів до груп товарів,

для котрих законодавство передбачає знижені ставки ПДВ [8, с. 53].

Ще однією з форм податкового шахрайства є організація господарської діяльності на банкрута. Цей механізм полягає в маніпулюванні інформацією, котра знаходиться в бухгалтерській звітності та свідчить про банкрутство того чи іншого суб'єкта. Метою використання образу банкрута є несплата податків, а інколи теж уникання розрахунку з контрагентами. Дуже часто за такої схеми створюється фірма для потреб декількох трансакцій, після чого такий суб'єкт просто зникає [9, с. 38].

У процесі незаконного отримання ПДВ можна виділити два основних способи. Перший стосується належного податку, а другий – нарахованого податку та його повернення [10, с. 43]. У першому способі незаконного отримання належного податку можна виділити п'ять найбільш поширених механізмів шахрайства. Перший полягає в тому, що товар фізично не покидає території країни-продавця, але фігурує в декларації, що підтверджує внутрішньосоюзню доставку товарів або його було задекларовано в експорті. Другий метод незаконного отримання ПДВ полягає у фактичному вивезенні товару та його задекларуванні як внутрішньосоюзної доставки або експорту, але товар не мав декларованої вартості чи його вартість або й сам товар були фальшивими. Наступний нелегальний метод полягає у наданні послуг на території країни, щодо котрих застосовують вищу ставку ПДВ, а фактичний розрахунок здійснюють за нижчими ставками або нульовою ставкою. Четвертий спосіб нелегального отримання ПДВ також стосується послуг. Послуги фізично надають на території держави але податник декларує, що отримав їх за кордоном. Останній спосіб належить до розрахунку в декларації товарів як таких, що підлягають під так звані внутрішні обернені розрахунки (перенесення обов'язку розрахунку ПДВ із продавця на покупця) [11].

Існують, однак, і легальні методи зменшення ПДВ. До них належать, наприклад, податкове планування, уникання подвійного оподаткування, податковаощадність. Податкове планування – це оптимізація податкових сум та деяких структур, котрі належать до окремих господарських дій [12, с. 13]. Податкове планування спрямовано на легальне зменшення суми податків шляхом раціонального управління фінансами. Головна роль у всіх наведених процесах відіграють ґрунтовні знання у сфері податкового права та розуміння взаємозалежностей між економічними процесами та правовими нормами, що стосуються оподаткування. Усе це, однак, потребує відносно тривалого часу, зусиль і коштів. Альтернативою цьому є швидке безпідставне збагачення за допомогою різного роду податкових шахрайств. Тому їхня популярність не зменшується, а навіть зростає в умовах перманентних змін правового поля

Польщі, спрямованих на конвергенцію з вимогами ЄС. На сьогодні механізми шахрайства із ПДВ стали дуже поширеним явищем у Польщі та становлять загрозу для функціонування польської економіки й держави загалом. Тому існує необхідність у ґрунтовному дослідженні цих схем, із метою опрацювання результативних методів боротьби з ними. Для цього, використовуючи метод анкетування, досліджено такі проблемні питання: які існують способи й механізми незаконного отримання ПДВ та які мають бути використані рішення для боротьби із цим явищем? Аналізом було охоплено період 2004 – 2015 рр.

Анкетування здійснено серед осіб, для котрих питання податку на додану вартість є близьким і котрі потенційно могли стикатися з явищем незаконного його отримання у своїй професійній практиці. Усіх респондентів можна розподілити на три групи: осіб, які працюють у бухгалтерії; осіб, які займаються власною господарською діяльністю та тих, які працюють в інших сферах діяльності.

Анкетування здійснено в березні 2016 р. Щоб охопити якомога більшу групу респондентів, його проводили за посередництвом Інтернету. Для цього було використано можливості платформи [www.docs.google.pl](http://www.docs.google.pl). Сам формуляр анкети було розіслано електронною поштою до підприємців, бухгалтерів та інших осіб, котрі виявили бажання взяти участь у дослідженні. Остаточою в анкетуванні взяло участь 270 респондентів. Серед них: 90 осіб, що працювали як бухгалтери (33 % від усієї групи), 26 осіб (24,8 % від усієї групи) указало, що ведуть діяльність, пов'язану з бухгалтерією, 75 осіб (27,8 % від усієї групи) не вели бухгалтерської діяльності й не займалися власною господарською діяльністю. Із дослідження випливає, що в середньому на кожного бухгалтера або підприємця, котрий надає бухгалтерські послуги, припадає 41 господарський суб'єкт, для котрих вони ведуть бухгалтерію, а отже, володіють повною інформацією про їхні господарські операції, у тому числі пов'язані із ПДВ.

На запитання: "Зі скількома підприємствами, котрі незаконно отримували ПДВ, Ви працювали?" – 23,7 %, тобто 64 респонденти, працювало щонайменше з одним господарським суб'єктом, котрий незаконно отримував ПДВ. Разом це 174 суб'єкти, котрі вчинювали шахрайства із ПДВ. Решта, тобто 76,3 % опитуваних, задекларувала, що не знає жодного підприємця, котрий незаконно отримував би такий податок.

Суб'єкти, котрим була відома інформація про податкових шахраїв, відповіли теж на запитання щодо методів податкових шахрайств. Була можливість вибрати кілька відповідей, оскільки підприємства, що незаконно отримували ПДВ, могли використовувати кілька підходів. Визначені й опрацьовані результати наведені в таблиці.

**Способи незаконного отримання ПДВ підприємствами, із котрими працювали опитувані**  
(розроблено авторами)  
**[The ways of illegal getting VAT by the firms the respondents worked with**  
(developed by the authors)]

Методи	Кількість підприємств										Сума рядка
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
"Податкова карусель", %	6,9	1,5	–	1,5	–	–	–	–	1,5	3,0	14,5
Зниження обсягів продажу, %	7,6	6,1	1,5	0,8	2,3	1,5	0,8	–	1,5	4,6	26,7
Фіктивні витрати, %	13,0	6,1	7,6	0,8	2,3	0,8	–	–	0,8	6,9	38,2
Фіктивний експорт, %	3,1	0,8	0,8	–	0,8	–	0,8	0,8	–	1,6	8,4
Інше, %	1,5	0,8	0,8	0,8	–	0,8	0,8	0,8	0,8	1,6	7,6
Не знаю, %	3,8	–	–	–	–	–	–	–	–	–	4,6
<b>Усього</b>											<b>100,0</b>

На основі інформації з таблиці можна твердити, що найбільш популярним методом незаконного отримання ПДВ були фіктивні витрати. На цю схему вказало 38,2 % опитуваних, котрим були відомі суб'єкти, що займалися податковими шахрайствами. Другим за популярністю був метод зниження обсягів продажів – 26,7 % від усіх відповідей. Третім щодо популярності механізмом незаконного отримання ПДВ була так звана "податкова карусель", котрий становив 14,5 % відповідей. Відносно незначну частину податкових шахрайств здійснювали з використанням фіктивного експорту – 8,4 % відповідей. На існування та використання інших методів незаконного отримання ПДВ указало менше ніж 8 % опитуваних.

Із наведених результатів дослідження випливає, що найчастіше у практиці податкових шахрайств, пов'язаних із ПДВ, використовують метод генерування фіктивних коштів. Для цього достатньо, що суб'єкт господарювання купує щось на фірму, але використовує це для приватних цілей та безпідставно відраховує собі податок від таких закупівель. Іншим виявом фіктивних коштів є так званий продаж витратних рахунків-фактур. Обігом таких нелегальних документів, переважно, займаються фірми, що діють у сфері послуг, наприклад: меркетингові, будівельні, транспортні послуги чи всі інші галузі, де відносно важко прослідкувати рух товару. Ще одним рішенням, що використовують для генерування фіктивних витрат є саме фактурування. Воно полягає в тому, що фірма сама собі виставляє витратні рахунки, наприклад, маючи бланки рахунків-фактур від легально діючого господарського суб'єкта й таким чином фабрикуючи їх від його імені. Під час здійснення контролю ідентифікація таких рахунків-фактур є вкрай складною, оскільки документи походять від реального суб'єкта, котрий уже деякий час функціонує на ринку. Єдиним результативним способом виявлення таких рахунків-фактур є перехресний

контроль – одночасний контроль кількох пов'язаних між собою підприємств.

Зниження або приховування обсягів продажу є одним із найпростіших і найлегших способів податкового шахрайства, оскільки потребує тільки внесення незначних коректив до бухгалтерської звітності. Однак інколи цей метод є дуже трудомістким. Так відбувається тоді, коли підприємець хоче знати, скільки він дійсно заробляє або коли, реалізуючи товари, мусить моніторити стан запасів на складах, щоб стан придбаних і проданих товарів відповідав станові придбаних і непроданих товарів. Якщо податник торгує товарами й мусить часто купувати товари, придбання котрих не відображає у звітності, то в такій ситуації він має чистий прибуток від маржі та ПДВ, оскільки не здійснює диверсифікацію цін легального й нелегального перепродажу (його ціни вже враховують податок). Часто приховування обсягів продажу відбувається у сфері послуг, де придбаний товар використовують як матеріал для надання деяких послуг. Приховування продажу послуг, переважно, має місце під час надання послуг кінцевим споживачам, котрих часто не цікавить рахунок-фактура, а тільки пропонована ціна та кінцевий результат. Прикладом може бути будівельне підприємство, котре надає послугу фарбування приміщення разом із будівельними матеріалами для приватного суб'єкта. Замовника не цікавить рахунок-фактура, а тільки ціна. У такій ситуації виконавець може запропонувати надання послуги без рахунка-фактури за ціною, нижчою на розмір ПДВ. У свою чергу, підприємець котрий придбав товар на свою фірму, відраховує нарахований ПДВ і тим самим отримує додатковий вимірний вигравш.

Із наведеної в таблиці інформації випливає, що досить поширеним способом незаконного отримання ПДВ є так звана "податкова карусель". Цей спосіб шахрайства є досить складним і трудомістким,

оскільки потребує створення організованої мережі та чіткого плану дій. Необхідними також є фінансові вкладення та врахування високого ризику. Звичайно, є також підприємства, котрі використовують цей механізм тільки інколи, коли трапляється така нагода. Механізми "каруселі ПДВ" можуть функціонувати в кількох формах [13, с. 2–18]:

1. Фіктивний посередник, на котрого здійснюють усі трансакції. Цей механізм став недієвим після того, як його почали досить легко викривати відповідні органи, завдяки введенню в дію інформаційної системи VIES для підтвердження номера ПДВ.

2. Посередник-банкрут, який здійснює всі операції таким чином, що власне він стає податником і платником цього податку. У результаті застосування такого механізму, цей суб'єкт показує всі операції, але не виконує сплату ПДВ, а будь-які санкції проти нього є неефективними через неволодіння ним жодним майном.

3. Мережа створює так званого зникаючого посередника, спрямовується на конкретну галузь і ґрунтовно ознайомлюється з її функціонуванням. На початковому етапі організація використовує ефект несподіванки. Це відбувається шляхом пропонування привабливих умов внутрішньосоюзного продажу товарів та пропонування низьких цін для потенційних покупців. Увесь процес незаконного отримання ПДВ відбувається за посередництвом фіктивних суб'єктів, зареєстрованих у різних країнах ЄС та на внутрішньому ринку. Іноземні суб'єкти, котрі постраждали від "податкової каруселі", можуть зіткнутися із проблемами зарахування таких витрат до розряду тих, що мали зв'язок із отриманням прибутку. Тобто ці кошти можуть не затвердити податкові органи їхніх країн. У таких ситуаціях податник має обов'язково довести, що діяв без наміру скоювання злочину. Мережу, котра діє протягом деякого часу, кінець кінцем викривають і її діяльність припиняють.

4. Незаконне отримання різниці між нарахованим і належним податком. Це досить складний процес, оскільки податкові органи перед тим, як повернути великі суми ПДВ (але дедалі частіше – і незначні суми теж), здійснюють ґрунтовний контроль такого суб'єкта.

Використання методу фіктивного експорту є одним із найбільш складних способів шахрайства ПДВ. Суб'єкт мусить організувати фактичний транспорт товару незначної вартості, котрий у податкових документах буде мати, однак, значну вартість. Іншим способом у цій ситуації є фальшування митних документів, із метою шахрайства.

Анкетовані також відповідали на запитання щодо викривання податкових шахрайств. Згідно з отриманими відповідями (від респондентів, котрі володіли інформацією про податкові злочини), податкові шахрайства не було викрито тільки у 26,6 % ситуацій. У 62,5 % ситуацій шахрайства було викрито. 26,6 % викритих шахрайств (46 фірм) стосувалися саме ПДВ. 10,9 % опитуваних не володіли потрібною інформацією. Така статистика свідчить про досить високий

рівень виявлення податкових шахрайств, тобто про відносно високу результативність фінансових органів Польщі. Беручи до уваги найбільш актуальні соціальні програми польського уряду (програма "500+" у межах прородинної політики, збільшення суми, вільної від оподаткування, програми державної підтримки в разі придбання квартир молодими родинами та ін.), варто очікувати, що результативність польських податкових органів у розкриванні шахрайств буде динамічно зростати, оскільки потрібні будуть додаткові надходження до державного бюджету. Найбільш дієвим способом викривання податкових злочинів був стандартний контроль за підприємцями органів податкової інспекції. 46,4 % розкритих злочинів було здійснено саме цим методом. 32,2 % фактів викриття податкових шахрайств надав так званий перехресний контроль. 21,4 % успішних справ щодо викриття махінацій із податками належить до таких методів: 7,1 % – викриття в контролера шахрая, 7,1 % – створення анонімної ситуації, 7,2 % – випадково та іншими методами.

Наступне запитання в анкеті стосувалося факторів, котрі, на думку респондентів, мають вплив на незаконне отримання ПДВ. 11,6 % опитуваних не відповідали на це запитання. 45 % стверджують, що вплив має сприятлива ситуація (можливість), а також так звана згода суспільства. Сприятливу ситуацію слід розуміти як стан (правовий, економічний, суспільний тощо), у якому відносно легко можна здійснити операцію податкового шахрайства. Прикладом може бути легкість фальшування самих рахунків-фактур. Бланк такого документа можна легко знайти в Інтернеті й за невеликі гроші виготовити фірмову печатку. Крім того, на сьогодні польське законодавство не вимагає, щоб на рахунках-фактурах ставили які-небудь печатки чи підписи. Усе це створює сприятливі умови для шахраїв. Велику роль у цій проблемній ситуації відіграє також так звана згода суспільства. Це явище означає, що громадяни задля тимчасової власної вигоди погоджуються на податкові шахрайства, наприклад на відмову від отримання рахунка-фактури за надані послуги. У результаті така практика веде до зменшення надходжень до бюджету, із котрого фінансують усю соціальну політику держави (медицину, освіту, пенсію, культуру тощо), остаточною отримувачами котрої і є саме громадяни. На думку опитуваних, легкість фальшування документів (18,9 %) та недостатня кількість контрольних дій (12,3 %) також мають значний вплив на незаконне отримання ПДВ. 12,1 % опитуваних навели власні приклади таких факторів: недопрацьована форма закону про ПДВ, занадто високі ставки ПДВ, фінансова користь.

Останнє запитання анкети стосувалося рішень, котрі повинна застосовувати держава для запобігання податковим шахрайствам, пов'язаним із ПДВ. 31,7 % опитуваних стверджувало, що найкращим рішенням було б збільшення кримінальної відповідальності за такі шахрайства. 27,7 % запропонувало свої рішення,

серед яких були, наприклад: зниження податкового тягаря, спрощення закону про ПДВ, припинення нарахування податку у формі доданої вартості, а також підвищення рівня податкової свідомості громадян. 22,3 % опитуваних запропонувало збільшити кількість контрольних заходів. 20,4 % респондентів не запропонувало жодних превентивних дій. Аналізуючи визначені результати, можна дійти висновку, що учасники анкетування головну роль у запобіганні податковим шахрайствам відводять державі. Згідно з їхньою точкою зору, власне державні органи (наприклад, шляхом спрощення законодавчої бази, збільшення кримінальної відповідальності чи зменшення податкового тягаря) мають дбати про те, щоб таких нелегальних виявів отримування податків, у тому числі ПДВ, було якомога менше. Ця інформація може бути цінною для формування подальшої політики у сфері публічних фінансів. Однак серед отриманих відповідей є й такі, котрі вказують на зростання рівня соціальної свідомості польських громадян. Указуючи на потребу підвищення рівня податкової свідомості громадян, респонденти тим самим частково перекладають відповідальність за податковий порядок на саме суспільство та його окремих представників. Такий підхід є дуже важливим і вкрай необхідним під час формування й розвитку громадянського суспільства, у котрому власне окремі особи та їхні групи дбають про публічний лад і порядок. У суспільстві з високим рівнем податкової свідомості загальним є розуміння, що, даючи згоду на існування податкових шахрайств, вони тим самим обкрадають самих себе. Власне тому громадяни мають стояти на варті свого суспільного добробуту. Він безпосередньо залежить від рівня доходів державного бюджету, у котрому лівова частка відводиться саме податкам на чолі із ПДВ.

Підбиваючи підсумки здійсненого аналізу можна ствердити, що найбільш популярними методами незаконного отримання ПДВ у Польщі в період 2004 – 2015 рр. були фіктивні витрати, занижування обсягів продажу та "податкова карусель ПДВ". Використання фіктивних витрат та занижування обсягів продажу з шахрайською метою є найбільш простими способами. Вони не потребують занадто кропіткої підготовки, а саме шахрайство з їхньою допомогою не створює значних проблем. Це все разом узятє й пояснює популярність цих двох методів. "Податкова карусель" також належить до популярних методів незаконного отримання ПДВ. Хоча це рішення й потребує значної підготовки та коштів, тим не менш воно відносно часто зустрічається в шахрайській практиці. Причиною є те, що за допомогою цього механізму можна незаконно отримати значні суми ПДВ.

Рівень розкриття податкових злочинів указує на те, що перед контрольними органами Польщі ще багато роботи. Варто, однак, сподіватися, що та статистика буде динамічно поліпшуватися, оскільки новий уряд Польщі потребує додаткових бюджетних надходжень для реалізації передвиборчих обіцянок у сфері

соціальної політики. У сфері методів розкриття податкових злочинів варто, з одного боку, продовжувати вдосконалювати найбільш дієві їхні форми (стандартні контрольні дії податкових органів та так звані перехресні контролю), так і розвивати нові, наприклад з участю суспільства.

На думку учасників анкетування, факторами, котрі найбільшою мірою сприяють шахрайствам із ПДВ, є згода суспільства, сприятлива ситуація та легкість фальшування документів. Згода суспільства є дуже важливим фактором, оскільки багато людей вважає, що обкрадання держави не є злочином. Однак, насправді, таке обкрадання є злочином проти всіх громадян, котрі платять податки. А таких більшість у польському суспільстві. Існування сприятливих обставин для податкових шахрайств є важливим аспектом, оскільки чим більше буде таких нагод, тим більше буде виявів незаконного отримання ПДВ. Тому інформація про існування таких обставин має слугувати адекватним превентивним діям із боку відповідних державних органів і суспільства загалом. Фальшування документів у XXI столітті не становить жодної проблеми для багатьох суб'єктів, що діють на польському ринку. Дуже часто вони пропонують продаж фіктивних витрат або фабрикування документів відбувається самими підприємцями для власних потреб. Тим більш це можливо після останніх нововведень щодо форми рахунків-фактур, котрі тепер не потребують жодних печаток ані підписів.

Спрощення закону про податок від товарів та послуг є одним із рішень, котре має бути введено у життя, із метою превенції та боротьби з незаконним отриманням ПДВ. Простота та зрозумілість законодавчої бази завжди була й буде запорукою її ефективного функціонування. Необхідність у спрощенні законодавчої бази Польщі, котра стосується ПДВ є вкрай важливою. Це відразу стане зрозумілим кожному, хто побачить обсяг (кількість сторінок) Закону Польщі про податок від товарів та послуг. Крім цього основоположного нормативно-правового акта, існує ще ціла низка виконавчих та супровідних норм як внутрішнього, так і загальноєвропейського масштабу. Усе це разом створює досить запутану й малозрозумілу для користувачів систему, котра потребує симпліфікації. Додатковим "заохоченням" для дотримання норм податкового законодавства може стати збільшення розмірів штрафів і покарань за вчинення податкових шахрайств. Іншим дієвим методом боротьби з податковими шахрайствами може стати підвищення рівня податкової свідомості громадян. Освітня й інформаційна діяльність держави в цьому плані має відігравати провідну роль. Прикладом можуть стати Сполучені Штати Америки, де "податкову освіту" здійснюють уже для дошкільнят у формі вивчення "податкової абетки".

Проблема незаконного отримання податку на додану вартість не стосується виключно Польщі. Вона існує також в інших країнах Європейського Союзу. Тому

розуміння потреби в боротьбі із цим виявом правопорушень є спільним для всіх країн-членів ЄС. Існують плани та вже розробляють механізми для того, щоб зрівняти ставки ПДВ на території всього Європейської Союзу. Завдяки цьому зникне нульова ставка ПДВ, котру зараз застосовують під час внутрішньо-союзного постачання. Податок будуть нараховувати в кожній країні окремо, що між іншим призведе до натурального зникнення (або принаймні зменшення рівня функціонування) незаконного явища, котрим є "карусель ПДВ". Іншим способом, над упровадженням котрого вже ведуть роботу, є введення в дію єдиної інтегральної електронної європейської системи ПДВ. За її допомогою працівники державних служб країн-членів ЄС у разі сумнівів щодо повернення ПДВ зможуть перевірити чи така операція проходила за бухгалтерською звітністю у всіх контрагентів.

**Література:** 1. Modzelewski W. Prawo podatkowe / W. Modzelewski. – Warszawa : Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, 2013. 2. Wyciszczak A. Podatek od towarów i usług VAT / A. Wyciszczak. – Bielsko-Biala : Od Nowa, 2014. 3. O podatku od towarów i usług : USTAWA z dnia 11 marca 2004 r. // Dz.U. – 2004. – Nr 54. – Poz. 535. 4. Kodeks Karny Skarbowy : Ustawa z dnia 10 września 1999 r. // Dz.U. – 1999. – Nr 83. – Poz. 930. 5. Żabska M. Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe / M. Żabska, // Problemy współczesnej rachunkowości T. Kiziukiewicz // Zeszyty Naukowe Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia. – Szczecin : WNUS, 2013. – Tom 2, nr 61. 6. Winiarska K. Kontrola zarządcza / K. Winiarska // Zeszyty Naukowe Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia. – Szczecin : WNUS, 2014. – Nr 72. 7. Dolata S. Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym / S. Dolata – Warszawa : Wolters Kluwer, 2011. 8. Kiziukiewicz T. Problemy współczesnej rachunkowości / T. Kiziukiewicz // Zeszyty Naukowe Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia. – Szczecin : WNUS, 2013. – Tom 2, nr 61. 9. Zaleska B. Odwrotne obciążenie podatkiem VAT przedmiotem kontroli zarządczej / B. Zaleska, K. Dziadek // Kontrola zarządcza w praktyce / K. Winiarska // Zeszyty Naukowe Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia. – 2014. – Nr 72. 10. Turaliński K. Przepiętwa Skarbowe: Kwalifikacja prawna i metodyka uszczuplania podatku VAT / K. Turaliński. Warszawa : Ardius, 2010. 11. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=623&start=7>. 12. Ładziński A. Prawne granice optymalizacji podatkowej / A. Ładziński. – Warszawa : Wolters Kluwer Polska, 2008. 13. Żak J. Karuzela VAT – groźne zjawisko zaburzające podstawy zdrowej konkurencji wolnorynkowej / J. Żak. – Warszawa : Gospodarka Materiałowa i Logistyka. – 2013. – Nr 8.

**References:** 1. Modzelewski W. Tax law / W. Modzelewski. – Warsaw : The Institute of Law Study Modzelewski and Co., 2013. 2. Wyciszczak A. The Value Added Tax / A. Wyciszczak. – Bielsko-Biala : Od Nowa, 2014. 3. The Goods and Services Tax : Act of March 11, 2004. – Dz.U. – 2004. – Nr 54. – poz. 535. 4. The Financial Penal Code: Act of September 10, 1999. – // Dz.U. – 1999. – Nr 83. – poz. 930. 5. Zabska M. Tax optimization and tax

frauds / M. Zabska // The problems of modern accounting / T. Kiziukiewicz // The scientific magazine of Finance, Financial Markets, Insurance. – Szczecin : WNUS, 2013. – Vol 2, No. 61. 6. Winiarska K. Management control in practice / K. Winiarska // The scientific magazines of Finance and Financial Markets, Financial Markets, Insurance. – Szczecin : WNUS, 2014. – No. 72. 7. Dolata S. The basic knowledge about polish tax system / S. Dolata. – Warsaw : Wolters Kluwer, 2011. 8. Kiziukiewicz T. The problems of modern accounting / T. Kiziukiewicz // The scientific magazines of Finance, Financial Markets, Insurance. – Szczecin : WNUS, 2013. – Vol. 2, No. 61. 9. Zaleska B. Reverse charge in VAT as a subject of management control / B. Zaleska, K. Dziadek // Management controlling in practice / K. Winiarska // The scientific magazines of Finance, Financial Markets, Insurance. – 2014. – No. 72. 10. Turalinski K. Tax crimes: the legal classification and methodology of VAT draining / K. Turalinski. – Warsaw : Ardius, 2010. 11. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=623&start=7>. 12. Ladzinski A. The legal boundaries of tax optimization / A. Ladzinski. – Warsaw : Wolters Kluwer Poland, 2008. 13. Zak J. VAT carousel – a dangerous phenomenon threatens the normal free market competition / J. Zak // The Material Economy and Logistic. – 2013. – No. 8.

### Інформація про авторів

**Длугош Іоанна** – канд. екон. наук, ад'юнкт кафедри фінансів і банківської справи економічного факультету Вармінсько-Мазурського університету в Ольштині (вул. Очаповського, 4, м. Ольштин, Польща, 10-179, e-mail: joannadlugosz@interia.pl).

**Ващенко Микола Миколайович** – канд. екон. наук, голова правління ТОВ WBM Polska (вул. Муржиновського, 7/10, м. Ольштин, Польща, 10-684, e-mail: proffesional@o2.pl).

### Інформация об авторах

**Длугош Іоанна** – канд. екон. наук, ад'юнкт кафедри фінансов и банковского дела экономического факультета Вармінсько-Мазурського університету в Ольштині (ул. Очаповського, 4, г. Ольштин, Польща, 10-719, e-mail: joannadlugosz@interia.pl).

**Ващенко Николай Николаевич** – канд. екон. наук, председатель правления ООО WBM Polska (ул. Муржиновського, 7/10, г. Ольштин, Польща, 10-684, e-mail: proffesional@o2.pl).

### Information about the authors

**J. Dlugosh** – PhD, adjunct of the Department of Finance and Banking of the Economic Faculty of the University of Warmia and Mazury in Olsztyn (4, M. Oczapowskiego St., Olsztyn, Poland, 10-719, e-mail: joannadlugosz@interia.pl).

**M. Vashchenko** – PhD, Chairman of the Board of WBM Polska Ltd (7/10, Murzynowski St., Olsztyn, Poland, 10-684, e-mail: proffesional@o2.pl).

*Стаття надійшла до ред.  
27.01.2017 р.*