

## Проблеми оподаткування та інформаційного забезпечення податку на додану вартість в Польщі в період її вступу до Євросоюзу

Розглядаються особливості оподаткування податком на додану вартість внутрішнього обороту між країнами Євросоюзу. Розкрито специфіку нагромадження і розкриття інформації з ПДВ в окремих країнах Європейської спільноти та Польщі в період її вступу до ЄС.

**податок, податок на додану вартість, інформаційне забезпечення, Європейський Союз**

Дослідження еволюції оборотних податків у європейських країнах дозволило виявити наступне: по-перше, відбулася поступова заміна багатьох одиничних споживчих податків, які входили в ціну товарів, робіт і послуг, на єдиний оборотний податок (окрім невеликої кількості акцизів); по-друге, в процесі еволюції спостерігається поступовий перехід від одноразових податків до багаторазової форми справляння податку на додану вартість (ПДВ), запровадження якого у 70-х роках ХХ століття у більшості розвинутих країн вважалося вершиною успіху у розвитку оборотного оподаткування.

Оцінюючи природу оборотних податків з позиції існуючих у фіскальній теорії класифікацій, ПДВ слід вважати опосередкованим податком, коли продавець товарів і послуг є лише формальним платником податку. Натомість реальним платником стає покупець, а особливо – кінцевий споживач.

Одним з основних принципів функціонування ЄС є свобода переміщення товарів і послуг, що пов'язано з ліквідацією адміністративних та митних кордонів, тарифних та позатарифних бар'єрів, уніфікацією приписів щодо опосередкованих податків, зокрема ПДВ і акцизів. Незважаючи на те, що метою ЄС є гармонізація податків, країнам-учасникам залишено свободу вибору конкретних законодавчих рішень на ґрунті внутрішнього законодавства. Спільні директиви, які розповсюджуються на усі країни-учасниці, стосуються насамперед внутрішньосоюзних операцій, на які не розповсюджується поняття експорт та імпорт, запроваджено інший порядок формування податкових зобов'язань та податкових відшкодувань з ПДВ. Натомість найсуттєвіші відмінності між окремими країнами полягають у самому розмірі податкових ставок та структурі товарів і послуг, що оподатковуються за пониженими ставками.

Метою статті є встановлення особливостей оподаткування ПДВ у Польщі у порівнянні з директивами Євросоюзу. До завдань входить також визначення принципів гармонізації та уніфікації документування та інформаційного забезпечення податку на додану вартість. Ці питання досліджувались багатьма польськими та зарубіжними економістами, а саме М.Вільські [3], П.Поморські [4], М. Счисловською [5], П.Парзонсом і І.Міреком [6] та іншими. Однак ми вважаємо за необхідне розкрити особливості інформаційного забезпечення ПДВ в період вступу Польщі до Євросоюзу.

Порівняльна характеристика норм і правил ПДВ, що застосовуються у Польщі, у порівнянні з директивами ЄС дозволила виявити значні розбіжності, які стосуються

об'єктів і суб'єктів оподаткування, місця і часу виникнення податкових зобов'язань та податкових відшкодувань, податкових норм і ставок. У директивах ЄС більш чітко виписані окремі приписи, що стосуються розуміння товарів і послуг як об'єкта оподаткування, платників і неплатників ПДВ, уникнення подвійного оподаткування, умови застосування норм при експорті та імпорті, моменту виникнення податкових зобов'язань та більш структурованими є податкові ставки. Враховуючи те, що Польща стала членом ЄС, необхідно виробити податкові норми, що стосуються торгівлі з іншими країнами Союзу – так званого внутрішнього обороту.

ПДВ у Польщі був скерований в основному на реалізацію фіскальних завдань. Податкова політика останніх років укріпила домінуючу роль непрямих податків у наповненні бюджету держави. У складі доходів республіки ПДВ щорічно перевищує 20%. Для порівняння, в окремих країнах Європейського співтовариства цей податок складає: у Франції – 19,6 %, Німеччині – 16,8 %, Бельгії – 16,0 %, Нідерландах – 15,7 %, Великобританії – 14,7 %.

При оцінці сутності ПДВ та перспектив його застосування у Польщі, поряд з фіскальною продуктивністю, суттєвим є також критерій гармонізації ПДВ зі стандартами Європейського Союзу. При цьому може розглядатися питання щодо уточнення таких понять, як суб'єкт і предмет оподаткування. Загалом пристосований до моделі ЄС польський ПДВ в окремих питаннях відрізняється від норм, визначених Директивами Ради Європи. Основні відмінності представлено у таблиці 1.

Проте, найбільше особливостей стосовно оподаткування ПДВ має внутрішній оборот або, як визначено в директивних актах ЄС, внутрішньосоюзна доставка товарів, робіт, послуг з однієї союзної країни в іншу. До таких особливостей можна віднести наступні:

- країна-внутрішній постачальник при відправці товарів в іншу країну, яка є членом ЄС, застосовує нульову ставку, як для експорту;
- перетин кордону здійснюється без митного чи податкового контролю;
- країна-внутрішній одержувач на підставі супровідних документів нараховує ПДВ, як для імпорту;
- ввезення товарів з іншої союзної держави трактується не як імпорт, а як набуття;
- вивезення товарів в іншу країну є доставкою, а не експортом.

Вступ Польщі до структур ЄС потребує виконання певного кола адміністративно-технічних робіт пристосувального характеру, а саме введення до комп'ютерної системи обліку інформації про вартість внутрішньосоюзних доставок – VIES (VAT Information Exchange System).

Стандарти Європейського союзу, до яких Польща повинна пристосувати свою податкову систему, це не лише директиви Ради Європи, але також і сталі норми, правила та моделі, якими характеризуються податкові системи союзних держав.

Суттєвим напрямом для гармонізації податкових приписів з ПДВ є однаковий підхід до термінології і уподібнення визначень. Приписи Шостої Директиви Ради Європи [1] визнають за об'єкт оподаткування доставку речі (поняття „річ” трактується як матеріальний предмет), будь - які форми енергії, а також нематеріальні господарські блага. Дефініція речі, в свою чергу, складається із двох елементів:

- речі як об'єкта доставки;
- передачі права на розпорядження річчю від власника до покупця.

Польське законодавство з ПДВ у даному випадку використовує поняття “продаж товарів і надання послуг” [2].

Обидва ці правові документи використовують різні визначення понять „річ” і товар”. Різниця між ними зводиться передусім до того, що сфера поняття „річ”, на відміну від поняття „товар”, включає поряд із рухомими матеріальними речами також і

Таблиця 1 - Характерні відмінності у трактуванні і застосуванні норм ПДВ у Польщі порівняно з директивами ЄС

| У Польщі                                                                                                                                                                                                                                                                                              | За директивами ЄС                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Об'єкти оподаткування</b>                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Речі, що включають матеріальні предмети, різні форми енергії, земельну нерухомість, а також нематеріальні блага (патенти, товарні знаки, ліцензії та інші)<br>Послуга – така трансакція, що не вважається поставкою товарів<br>Доставка – передача прав на користування, розпорядження чимось         | Товари – матеріальні блага, призначені для реалізації<br><br>Послуга – вид діяльності за статистичним класифікатором<br>Доставка – формальний проект передачі, відчуження майна                                                                                                                                                                                |
| <b>Суб'єкт оподаткування</b>                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Платники ПДВ – суб'єкти господарювання (юридичні і фізичні особи), а також ті, що не є суб'єктами господарювання, але виконують дії, що підлягають оподаткуванню                                                                                                                                      | Платники ПДВ – особи, які займаються господарською діяльністю у будь-якому місці, незалежно від цілей виконання цієї діяльності.<br>Не є платниками ПДВ органи державної, місцевої регіональної влади, ряд громадських організацій, навіть якщо вони здійснюють продаж товарів, робіт, послуг                                                                  |
| <b>Місце виникнення податкових зобов'язань</b>                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Правила оподаткування і місце виникнення ПДВ стосувалися лише внутрішніх операцій у країні.<br>Особливі умови визначалися для оподаткування експорту та імпорту.<br><br>При експорті застосовується нульова ставка, імпорт оподатковується при розмитненні за ставками, що діють на території Польщі. | Оподаткуванню підлягають товари, роботи і послуги, які споживаються на території країни. Операція може бути оподаткована лише в одній державі.<br><br>При експорті застосовується нульова ставка у країні відправки, при імпорті місцем виникнення ПДВ є країна, у якій відбувається розмитнення, незалежно від того, куди товар має бути фізично доставлений. |
| <b>Час і база оподаткування</b>                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Момент відпуску товару споживачу<br><br>Зменшення бази оподаткування настає лише через рік після запровадження відповідних знижок                                                                                                                                                                     | Момент початку відправки товару або час встановлення у місці призначення, якщо об'єкт підлягає монтажу<br>Зменшення бази оподаткування настає відразу після запровадження відповідних знижок без часових обмежень                                                                                                                                              |
| <b>Податкові ставки</b>                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Основна, нульова ставка, звільнення від ПДВ                                                                                                                                                                                                                                                           | Основні, розширені, преференційні, перехідні, нульова ставка, звільнення від ПДВ. Крім цього, окремо передбачені понижені ставки, ставки для малих підприємств, суб'єктів аграрної сфери, туристичних агенцій.                                                                                                                                                 |

земельну „нерухомість” та нематеріальні господарські блага, такі як патенти, товарні знаки чи ліцензії. Зараз домінуючою відмінністю між польськими та європейськими регуляціями є визнання об’єктом оподаткування ПДВ у країнах ЄС передачі прав і нематеріальних благ.

Шоста директива визначає доставку товарів як передачу права на майно, перехід його у власність покупця. Тут не вимагається виконання трансакції продажу в цивільно-правовому розумінні. „Поставка” у трактуванні Директиви не ототожнюється з поняттям „доставка” згідно з польським цивільним кодексом. Союзні законодавці більше уваги сконцентрували на економічному перенесенні користі від розпорядження річчю, ніж на існуванні факту формального безоплатного відчуження (експропріації, конфіскації).

Товарами, крім речей, слід вважати також трансфер електричної, теплової та інших видів енергії. Проте для польського платника податків більш значущим буде визнання товаром землі та різного роду речових і майнових прав, що стосуються нерухомості. Сьогодні у Польщі ні земля, ні пов’язані з нею права не є товарами, а їх продаж не підлягає оподаткуванню ПДВ.

Згідно з Шостою Директивою платником податку є особа, яка займається господарською діяльністю у будь-якому місці, незалежно від мети виконання цієї діяльності. Потрібно звернути увагу на те, що основною проблемою є залежність від здійснюваної господарської діяльності. Це дуже важливий момент, що вносить суттєві відмінності порівняно з сучасними польськими податковими нормами. Адже у Польщі треба, щоб оподатковувані операції (тобто продаж товарів і платне надання послуг на території країни) виконувалися часто. Згідно з Шостою Директивою, не є суттєвим результат цієї діяльності, – головне її здійснення. Отже, визнання суб’єкта підприємницької діяльності платником податків не можна ставити в залежність від досягнення ним доходів з бізнесу. Так чи інакше – основне правило оподаткування ПДВ відповідно до Шостої Директиви полягає в наступному: все, що робиться за винагороду, незалежно від того, досягнута ця вигода чи ні, підлягає оподаткуванню.

Правила щодо місця виникнення податкового зобов’язання враховують принцип територіальної податкової суверенності. Останній полягає у тому, що в кожній країні оподаткуванню повинні підлягати лише ті об’єкти, реальне споживання яких здійснюється в даній країні. Одночасно кожна трансакція не може бути оподаткована більше, ніж в одній державі.

Відповідно до Шостої Директиви, місцем оподаткування товарів, відправлених постачальником споживачу або третій особі, вважається місце, якому знаходяться товари у момент початку відправки або перевезення до споживача. Якщо товари повинні бути встановлені або змонтовані у місці призначення, місцем оподаткування є те місце, в якому товар буде встановлений і змонтований. Ці правила не суперечать принципам так званої внутрішньосоюзової доставки і внутрішньосоюзного набуття. Вони означають, що в торгівлі між країнами ЄС у державі відправки товару застосовується нульова ставка ПДВ, отже, покупець повинен нарахувати цей податок відповідно до ставок і правил вітчизняних норм права.

Основний союзний принцип щодо місця оподаткування послуг звучить так: послуги оподатковуються там, де надавач послуги має свій офіс. Послуги, які пов’язані з нерухомістю, підлягають оподаткуванню у тому місці (країні), де знаходиться дана нерухомість. Послуги з транспортування товарів і пасажирів вважаються такими, що надаються у країні (країнах), через які відбувається транспортування. У разі надання послуг, пов’язаних з культурною, мистецькою, спортивною, науковою, освітньою, розважальною діяльністю має братися до уваги місце їх фізичного виконання.

Внутрішньосоюзна торгівля передбачає звільнення від оподаткування операцій з

доставки товарів та послуг в іншу країну у Союзі, якщо постачальник і адресат зареєстровані як платники ПДВ, які мають ідентифікаційні номери для здійснення такої торгівлі. Тому кожен платник податку, який здійснює такі доставки, повинен мати можливість швидкої і легкої перевірки, чи його клієнти в іншій союзній державі є платниками податку і чи мають вони номер податкової ідентифікації для цілей ПДВ. З цією метою податкова адміністрація кожної союзної країни веде електронну базу даних, що містить реєстраційні дані своїх платників податків, які торгують з іншими країнами Союзу. Такі бази містять:

- ідентифікаційний номер платника ПДВ;
- його адресу;
- дату видачі і строк дії ідентифікаційного номера (в окремих випадках).

Союзні країни співпрацюють між собою, створюючи систему обміну інформації про ПДВ (так звану VIES - від англійської аббревіатури слів VAT Information Exchange System). Таким чином податкові адміністрації окремих союзних держав здійснюють моніторинг та контролюють переміщення товарів у внутрішньосоюзній торгівлі. Податкові адміністрації союзних держав, у разі необхідності надають доступ платникам податків до сформованої бази даних. Хоча отримання даних в різних країнах виглядає по-різному. Зацікавлений платник податку завжди може перевірити правдивість ідентифікаційного номера платника ПДВ, який подається на фактурі його клієнтом. Однак, отримувані відповіді з електронної системи обмежені наступними питаннями:

- чи даний номер є дійсний/недійсний;
- чи даний номер відповідає/не відповідає вказаній назві чи адресі фірми.

З метою безпеки і правового захисту даних вітчизняні системи не надають інформації про назву і адресу фірми. Окрім надсилання запиту до вітчизняної податкової адміністрації, можна скористатися також входом до бази VIES на інтернет-сторінках, які ведуть органи влади Союзу.

VIES було запроєктовано для того, щоб посилити боротьбу із шахрайством при запровадженні Спільного Європейського ринку.

Існують три рівні інформації, доступні для використання споживачами за посередництвом системи VIES. Перші два рівні повинні бути безпосередньо доступними з метою отримання інформації з комп'ютерних баз даних, до яких слід віднести наступні:

- сума продажів, здійснених союзними державами (рівень 1);
- сума покупок, здійснених союзними державами (рівень 1);
- продажі, здійснені окремими підприємцями (рівень 2);
- покупки, здійснені окремими підприємцями (рівень 2).

У випадку, якщо інформація, яка надається на 1 і 2 рівнях, є недостатньою, податкові органи Союзної держави можуть звернутися до податкових органів іншої Союзної держави з заявкою про надання більш детальної інформації, яка стосується окремих трансакцій (рівень 3). Такі заявки складаються за посередництвом Бюро Обміну інформацією (Mutual Assistance Liaison Points (MALP)). Податковий орган, який отримує таку заявку, повинен надати дані хоча б стосовно номерів фактур, дат і сум, які відносяться до певної трансакції. Інформація повинна надаватися якнайшвидше, однак не пізніше ніж протягом 3 місяців.

Як видно, запровадження міждержавних комп'ютерних мереж та інформаційних систем з ПДВ призначені в основному для податкових та митних органів. Водночас підприємства не мають широких можливостей користуватися інформаційними даними про склад платників ПДВ, їх ідентифікаційні реквізити, надійність і добросовісність у плані оформлення документації та сплати ПДВ.

Для статистичних цілей щодо визначення обсягів торгівлі у межах Спільноти встановлено ще одну систему, що має назву Інтрастат. Вона вимагає від підприємців, які мають обороти, що перевищують встановлений поріг, крім подання загальних декларацій, складання додаткових декларацій з ПДВ. Однак, ця інформація призначена в основному для податкових органів. Тому доцільно було б створити в рамках Євросоюзу більш розгалужену інформаційну систему, доступ до якої мали б усі підприємці та бажаючі з метою одержання повної інформації стосовно ПДВ. З допомогою цієї системи можна було б отримувати інформацію про податкові зобов'язання та відшкодування в межах всієї європейської спільноти. Ця система дозволила б здійснювати моніторинг ПДВ у розрізі підприємств, окремих країн-учасниць Євросоюзу, а також контролювати баланс податкових зобов'язань і відшкодувань в межах ЄС.

Польські ж платники ПДВ повинні пройти додаткову реєстрацію і отримати новий ідентифікаційний номер платника ПДВ з цифровими і літерними символами (NIP), який крім підприємства додатково ідентифікує ще і країну. Окрім цього, польські підприємства повинні пройти реєстрацію через систему VIES з метою обміну інформації про ПДВ. Замість митних документів запровадити реєстр продажу товарів (ESL), який розкриває інформацію про обсяги продажу і придбання що здійснені союзними державами (I і II рівні), а також продажі і покупки, здійснені окремими підприємствами (III, IV рівні).

## Список літератури

1. Szosta Dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisow Panstw Czlonkowskich dotyczacych podatkow obrotowych – wspolny system podatku od wartosci dodanej.
2. Закон від 8 січня 1993 року „Про податок на товари і послуги та акцизний податок”. Збірник „Dzennik ustaw”, № 11, позиція 50, 1993, з пізнішими змінами.
3. Wilski M. Podatek VAT: Oficyna Wydawnicza Transit. Warszawa 1999.
4. Pomorski P. Realizacja dochodow podatkowych Budzetu panstava w latach 1991-2000: Finanse, Bankowos'c', Ubezpieczenia. – Radom: WSZFiB, 2002.
5. Scislovska M. Nowe uregulowania w przepisach wykonawczych do VAT; w; Rachunkowos'c' z komentarze. – luty 2001.- nr 2 (50).
6. Parsons D., Mirek I. System wymiany informacji dla celow VAT. – Warszawa: Sophreco – PHARE, 2002.

Рассматриваются особенности налогообложения налогом на добавленную стоимость внутреннего оборота между странами Евросоюза. Раскрыта специфика накопления и предоставления информации об НДС в отдельных странах Европейского сообщества и Польше в период её вступления в ЕС.

The features of taxation by a tax on the added cost of internal turn between the countries of European Union are considered. The specific of piling up and opening of information is exposed with VAT in the separate countries of European Community and Poland in the period of its entry in ES.