

УДК 336.01

<https://doi.org/10.33763/npndfi2021.01.051>**Кошук Т. В.**

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

Райнова Л. Б.

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу податкової системи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lrainova@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>

ВПЛИВ ЦИФРОВІЗАЦІЇ НА РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ

Анотація. Встановлено, що розвиток електронної комерції породжує серйозні податкові загрози. Загострюється проблема збору ПДВ, адже нерезиденти, які здійснюють операції з постачання електронних послуг, часто опиняються за межами системи оподаткування податками на споживання. Шахрайство при справлянні податку на додану вартість (ПДВ) також призводить до спотворення конкуренції та посилення нерівності в розподілі податкового навантаження. Організація економічного співробітництва та розвитку рекомендує країнам при оподаткуванні електронної комерції застосовувати підхід, що передбачає справляння ПДВ за принципом країни призначення. З'ясовано, що ЄС реформує систему оподаткування ПДВ на таких засадах: боротьба з шахрайством; використання "концепції єдиного вікна"; послідовність і підвищення ефективності; зменшення адміністративних перешкод. Зусилля Єврокомісії спрямовані насамперед на модернізацію справляння ПДВ у сфері транскордонної електронної комерції у форматі B2C, у тому числі на розширення сфери застосування режиму MOSS. Виявлено проблеми, які необхідно розв'язати для початку справляння ПДВ із операцій з постачання електронних послуг кінцевим споживачам нерезидентами в Україні.

Ключові слова: діджиталізація, електронні послуги, ухилення від оподаткування, податок на додану вартість (ПДВ).

Лит. 21.

Tetiana Koshchuk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

Larysa Rainova

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lrainova@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>

IMPACT OF DIGITALIZATION ON DEVELOPMENT OF THE VAT TAXATION SYSTEM

Abstract. The article establishes that the development of e-commerce generates serious tax threats. The problem of VAT collection is exacerbated, as non-residents who carry out transactions on supplies of electronic services often fall outside the system of consumption taxation. VAT fraud also distorts competition and increases inequality in the distribution of tax burden. The OECD recommends for the countries to apply at the taxation of e-commerce the approach providing collection of VAT by the principle of country of destination including a reverse charge mechanism, which assigns obligations for payment the VAT of foreign supplier to the customer in the country of consumption. It has been found that the EU is

© Кошук Т. В., Райнова Л. Б., 2021

reforming the VAT system on the following principles: tackling fraud; "One Stop Shop", greater consistency, less red tape. The efforts of the European Commission are primarily aimed at modernizing the collection of VAT in the area of cross-border e-commerce in the B2C format, including more scope for the MOSS regime. It is concluded that in Ukraine, in order to start levying VAT from operations on supplies of electronic services to final consumers by a non-resident, it is necessary to solve the following problems: determination of potential benefits and costs from the introduction of such taxation; definition of the term "electronic services" for VAT purposes; registration of a non-resident as a VAT payer; identification of the recipient of services - the resident of Ukraine to determine the place of supply in B2C format; determination of the procedure for VAT payment; providing a non-resident - VAT payer with the opportunity to pay tax in foreign banks and submit tax reports in the electronic form; introduction of an additional procedure for verifying non-residents reporting.

Key words: digitalization, electronic services, tax evasion, value added tax.

JEL classification: H21, H22, H24, L86.

Коцук Т. В.

кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Райнова Л. Б.

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела налоговой системы НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ВЛИЯНИЕ ЦИФРОВИЗАЦИИ НА РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС

Аннотация. Установлено, что развитие электронной коммерции порождает серьезные налоговые угрозы. Обостряется проблема сбора НДС, ведь нерезиденты, осуществляющие операции по поставке электронных услуг, часто оказываются за рамками системы налогообложения налогами на потребление. Мошенничество при взимании налога на добавленную стоимость (НДС) также приводит к искажению конкуренции и усилению неравенства в распределении налоговой нагрузки. Организация экономического сотрудничества и развития рекомендует странам при налогообложении электронной коммерции применять подход, предусматривающий взимание НДС по принципу страны назначения. Выяснено, что ЕС реформирует систему налогообложения НДС на следующих принципах: борьба с мошенничеством; использование "концепции единого окна"; последовательность и повышение эффективности; уменьшение административных препятствий. Усилия Еврокомиссии направлены прежде всего на модернизацию взимания НДС в сфере трансграничной электронной коммерции в формате B2C, в том числе на расширение сферы применения режима MOSS. Выявлены проблемы, которые необходимо решить для начала взимания НДС с операций по поставке электронных услуг конечным потребителям нерезидентами в Украине.

Ключевые слова: диджитализация, электронные услуги, уклонение от налогообложения, налог на добавленную стоимость (НДС).

Цифровізація і розвиток електронної комерції змінюють торгівлю. Справляння податку на додану вартість (ПДВ) традиційно базується на визначенні місцезнаходження постачальника, оскільки прийнято вважати, що постачальник і замовник перебувають в одній країні. Проте сьогодні можна здійснювати покупки через інтернет у територіально віддалених іноземних продавців,

що створює загрози для надходжень непрямих податків та ускладнює їх акумулювання у бюджеті (нерезиденти потрапляють за межі системи оподаткування податками на споживання). Активний розвиток електронної комерції, яка передбачає віддалений продаж і є популярною серед споживачів, характеризується низьким бар'єром для виходу на ринок та операційною ефективністю, породжує серйозні податкові проблеми. Вони створюють виклики для багатьох країн, у тому числі для України.

Останніми роками опубліковано низку досліджень, присвячених аналізу впливу цифровізації на податкові системи та пошуку шляхів розв'язання проблем запобігання ухиленню від сплати податків й уникненню оподаткування цифровими компаніями. Зокрема, згадаємо праці фахівців Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [1; 2], Європейської комісії [3], Ernst & Young [4; 5], Е. Гаджієвої за запитом Комітету Європейського парламенту з питань фінансових злочинів, ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування [6]. Розкривалися також питання напрямів реформування податкової системи України для її адаптації до змін, які відбуваються внаслідок смартизації промисловості й цифровізації економіки в цілому [7; 8]. Утім, потрібні подальші наукові дослідження у сфері модифікації глобальної та європейської систем оподаткування ПДВ в умовах дедалі більшого поширення електронної комерції для розроблення пропозицій щодо удосконалення механізмів справляння цього податку в Україні з урахуванням найкращої практики. Це і є метою статті.

Реагуючи на виклики у сфері непрямого оподаткування, ОЕСР у Міжнародних настановах щодо оподаткування ПДВ/GST¹ [9] рекомендує країнам при оподаткуванні діяльності з *електронної комерції* застосовувати підхід, що передбачає сплату ПДВ за принципом країни призначення. Утім, разом з очікуваннями, що впровадження рекомендованого механізму зворотного оподаткування (*reverse charge*), котре покладає зобов'язання зі сплати ПДВ іноземної компанії на податкового агента у країні споживання², підвищить ефективність оподаткування, його використання пов'язане з негативними наслідками. Компанії скаржаться на суперечливість таких глобальних правил справляння ПДВ/GST і відсутність угод стосовно уникнення подвійного оподаткування у сфері ПДВ, що посилює невизначеність і збільшує адміністративне навантаження, помітно загострює проблеми подвійного оподаткування [6].

Зробимо акцент також на іншому. Попри те, що основна увага часто фокусується на втратах надходжень ПДВ із розвитком електронної комерції, шахрайство при справлянні ПДВ пов'язане й з іншими негативними наслідками, такими як спотворення конкуренції, посилення нерівності в розподілі податкового навантаження та фінансування організованої злочинності (за рахунок неоподатковуваних операцій). Це ставить на порядок денний завдання розроблення заходів для підвищення ефективності непрямого оподаткування.

¹ GST – Goods and Services Tax (інша назва ПДВ).

² У сфері електронної комерції – оператора, що здійснює доставлення товару.

Традиційні ланцюги створення доданої вартості зникають у міру розвитку нових технологій, таких як 3D-принтери, колаборативна економіка, криптовалюта. Останнє створює невизначеність щодо того, хто понесе тягар ПДВ, чи може людина оподатковуватися так, ніби вона є підприємством, може або не може нараховуватися ПДВ у структурах однорангових компаній (взаємодіють між собою при створенні вартості), котрі не мають визначеної винагороди, на основі вартості якої повинен справлятися ПДВ, і як його нарахувати [6].

Кілька країн, у тому числі Великобританія, США, Китай, Саудівська Аравія, Кувейт, Ізраїль, Тайвань, Туреччина, Австралія та Японія, почали справляти ПДВ із послуг, які надаються через інтернет. Зокрема, у Великобританії це було зумовлено тим, що розвиток інтернет-ринків призвів до збільшення кількості іноземних продавців, котрі не реєструвалися платниками ПДВ і “зникали”, як їх виявляли податкові органи, згодом повертаючись “під іншою назвою”. Тобто роздрібні інтернет-торгівці отримували прибутки від шахрайства з ПДВ, ігноруючи присутність іноземних продавців, що реалізують товари у країні без сплати ПДВ. Таке ухилення від оподаткування обома зазначеними суб'єктами було визнано кримінальним правопорушенням.

Обсяги ухилення від сплати ПДВ іноземними продавцями, котрі не мають статусу постійного представництва у Великобританії, вдалося зменшити через запровадження нових законодавчих норм у цій сфері. А саме: з торговельних мереж в інтернеті почали стягувати ПДВ, який не був сплачений продавцями у країні. Іноземним продавцям було запропоновано визначити агента зі сплати ПДВ у Великобританії. Вимога до інтернет-ринків щодо здійснення відповідного моніторингу їх продавців та повідомлення інформації про всі правопорушення до поліції забезпечила збільшення в десятки разів заявок на реєстрацію платником ПДВ від іноземних продавців у 2016 р.

У 2017 р. введено й новації в оподаткуванні ПДВ, які зобов'язували продавців показувати їхні реєстраційні номери платника ПДВ на інтернет-ринках, чийми послугами вони користуються. На торговельні майданчики в інтернеті було покладено відповідальність за здійснення перевірок їх продавців (чеків за номером реєстрації платника ПДВ та місцезнаходження продавця, а також попереднього запису про вилучення з ринку) й звітування в разі недотримання продавцями законодавства Великобританії у сфері ПДВ. Такі правила базуються на тому, що ринки не можуть уникнути податку, тимчасово змінивши юридичну особу, аби стати власником стороннього товару, а також ключовим є віднесення до категорії електронного продавця.

Крім того, очікується, що склади і “центри виконання замовлень”, які використовують іноземні продавці для зберігання та розподілу товарів, також будуть у пригоді в боротьбі з ухиленням від оподаткування, забезпечивши розширення можливостей для перевірки належного виконання обов'язку зі сплати ПДВ іноземними продавцями у Великобританії. Недотримання вказаних законодавчих норм може призвести до штрафних санкцій, притягнення до кримінальної відповідальності та втрати права на здійснення торгівлі [10].

Часто обговорюється те, що сучасна система оподаткування ПДВ у Євросоюзі ставить компанії ЄС у невигідне становище, адже постачальники з

держав – не членів не зобов'язані сплачувати ПДВ. Це створює тягар для малого та середнього бізнесу. Більше того, відшкодування й платежі з ПДВ розраховуються за податковий період на основі фактичних операцій у розрізі доволі розмитих дат (дата постачання товару/послуги, яка дає підстави для віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, може істотно відрізнятись від дати проведення розрахунків між контрагентами; останні платежі дозволено здійснювати після завершення звітного податкового періоду). Тому уряди стикаються з ускладненнями при контролі сплати ПДВ, що призводить до різних форм шахрайства. Сучасну систему оподаткування ПДВ також критикують за те, що вона зосереджена на товарах і не “йде в ногу” з розвитком сфери послуг у цифрову епоху, обсяги надання яких зростають [6].

Дотримуючись рекомендацій ОЕСР, Євросоюз у 2015 р. запровадив спрощений режим справляння ПДВ на підставі “концепції єдиного вікна” MOSS (*Mini One-Stop-Shop*), що забезпечило значне зростання доходів бюджету. Телекомунікаційні послуги, послуги радіомовлення та телевізійного мовлення, послуги, які постачають в електронній формі¹, оподатковуються у країні, де знаходиться замовник. Режим MOSS дає змогу постачальникам цих послуг зареєструватися платником ПДВ у одній країні, не вимагаючи такої реєстрації в кожній країні ЄС, де вони мають клієнтів [6].

Відповідно до чинних правил порядок оподаткування ПДВ операцій постачання електронних послуг кінцевим споживачам, що перебувають в ЄС, постачальником, котрий перебуває за його межами, є таким: місцем постачання послуг є місцезнаходження замовника. Відтак, виникала потреба в реєстрації постачальника в країні ЄС, де перебуває його замовник, та сплати в ній податку. Такий порядок створював надмірний адміністративний тиск на постачальників, котрі надають електронні послуги в кількох країнах ЄС. Згідно з концепцією MOSS, постачальники можуть реєструватися в одній з країн ЄС і сплачувати податок самостійно за ставками країн замовників. Після цього сума ПДВ розподіляється між відповідними країнами [11, с. 50].

У 2016 р. Єврокомісія висунула пропозицію запровадження механізму зворотного оподаткування ПДВ стосовно діяльності з постачання електронних послуг для запобігання несплаті податку постачальником шляхом перекладення обов'язку перерахування ПДВ до бюджету на замовника. Утім, згоди щодо цього питання в Раді ЄС не досягнуто [12].

Європейська комісія реалізує реформу системи оподаткування ПДВ “VAT Action Plan” від 07.04.2016 [13]. Остання базується на чотирьох засадах: боротьба з шахрайством; застосування “концепції єдиного вікна”; послідовність та підвищення ефективності; зменшення адміністративних перешкод [14]. Зусилля Єврокомісії спрямовані насамперед на модернізацію справляння ПДВ у сфері транскордонної електронної комерції у форматі B2C (*business to consumer*, від компанії до споживача), у тому числі на розширення сфери застосування режиму MOSS [15]. Зокрема, це розширення охоплює продаж товарів у межах ЄС особам, котрі не підлягають оподаткуванню.

¹ Англ. telecommunications services, radio and television broadcasting services, electronically supplied services.

У ЄС 5 грудня 2017 р. схвалено Нові правила щодо оподаткування електронної комерції у форматі B2C, які набрали чинності у 2019 р. Останні спрямовані на забезпечення збору ПДВ і його перерахування до бюджету в країні призначення. З 2019 р. спрощено реалізацію цифрових послуг споживачам, оскільки компанії з оборотом до 10 тис. євро можуть сплачувати ПДВ у країні своєї реєстрації (такі платники не зобов'язані використовувати режим MOSS). Другий захід стосується постачальників з ЄС із оборотом до 100 тис. євро, які мають змогу надати лише один доказ (код країни з номера телефону отримувача послуги, адресу реєстрації інтернет-провайдера, IP-адресу, IBAN тощо) замість двох, як раніше, аби визначити місцезнаходження споживачів. Постачальники не з ЄС можуть застосовувати систему оподаткування ПДВ, передбачену національним законодавством [16]. Щодо імпорту товарів (з країн – не членів ЄС), чия вартість перевищує 150 євро, потрібна повна митна декларація. Торговельні майданчики, що беруть участь у дистанційному продажу товарів, сьогодні сплачують ПДВ, оскільки вважаються комісіонерами, які купують та продають товар [17].

Підкреслимо, що застосування нових правил справляння ПДВ щодо електронної комерції B2C [15], котрі мали набрати чинності 1 січня 2021 р., відкладено до 1 липня 2021 р. з огляду на поширення коронавірусної інфекції COVID-19. Очікується, що ці правила дадуть змогу досягти таких цілей: 1) зменшити адміністративні бар'єри для розвитку транскордонної електронної комерції в ЄС в рамках стратегії єдиного цифрового ринку; 2) запобігти ухиленню від сплати ПДВ при імпорті в ЄС товарів із незначною вартістю; 3) вирівняти умови конкуренції на ринку ЄС для гравців зі Співтовариства та третіх країн.

Введення нових правил сплати ПДВ у сфері електронної комерції заплановано за такими напрямками [15].

1. *Запуск “служби єдиного вікна” OSS (One-Stop-Shop) на базі успішного досвіду функціонування MOOS.* Сьогодні реєстрація компаній для цілей сплати ПДВ у одній з країн ЄС можлива лише в разі: 1) надання транскордонних телекомунікаційних послуг, послуг радіомовлення й телевізійного мовлення, послуг, які постачають в електронній формі для європейських споживачів; 2) обрання спеціального режиму справляння ПДВ MOSS. З 1 липня 2021 р. сфера дії спеціального режиму розшириться з введенням нового режиму OSS. Це дасть змогу реєструватися платником ПДВ у одній з держав ЄС і сплачувати податок з усіх операцій в електронному середовищі. Режим OSS застосовуватиметься щодо будь-якого надання послуг та дистанційного продажу товарів кінцевим споживачам у межах ЄС. Разом із тим постачальники товарів мають нараховувати ПДВ за правилами, передбаченими внутрішнім законодавством країни, де реалізується товар.

2. *Скасування чинних порогових значень дистанційного продажу в межах ЄС у 35 тис. і 100 тис. євро та заміна їх єдиним рівнем у 10 тис. євро¹.*

¹ Не повинен перевищувати в поточному календарному році 10 тис. євро або еквівалентну суму в національній валюті країни ЄС, в якій зареєстрований постачальник (загальна вартість поставок без ПДВ).

Застосування останнього має на меті встановлення місця постачання товарів у разі їх дистанційного продажу, а також місця постачання телекомунікаційних, трансляційних й електронних послуг, наданих неплатникам ПДВ у межах ЄС, якщо постачальник, у тому числі оператор електронного інтерфейсу, зареєстрований в одній з країн ЄС. Коли річний обсяг продажу в країну покупця не перевищуватиме 10 тис. євро, поставки вважатимуться виконаними в країні постачальника. При досягненні чи перевищенні вказаного ліміту обсягу річного продажу в країну покупця як місце постачання розглядатиметься країна одержувача.

3. *Внесення змін до порядку імпорту товарів із низькою вартістю.* Передбачено скасування звільнення від сплати ПДВ при імпорті невеликих партій товарів вартістю до 10 або 22 євро (залежно від країни) в ЄС із третіх країн. Ця норма породжує поширення шахрайських схем за участю продавців з третіх країн, котрі навмисно занижують вартість товарів для уникнення сплати ПДВ при імпорті й здобуття конкурентних переваг перед продавцями, які дотримуються законодавства. У результаті скасування такої пільги для імпорту невеликих партій товарів при поставках B2C весь імпорт товарів оподатковуватиметься ПДВ у повному обсязі, незалежно від його вартості, що дасть змогу вирівняти “правила гри” для продавців з ЄС і з-за меж ЄС. Водночас передбачено збереження звільнення від сплати митних зборів щодо імпортованих товарів, чия вартість не перевищує 150 євро.

4. *Новий режим для продажу в ЄС імпортованих товарів.* Одночасно зі скасуванням звільнення від сплати ПДВ при імпорті невеликих партій товарів також буде введено новий спеціальний режим для дистанційного продажу товарів, що імпортуються з третіх країн або третіх територій – “єдиного вікна імпорту” (Import-One-Stop-Shop – IOSS). Зазначений режим охоплюватиме поставки товарів, окрім підакцизних, чия вартість не перевищуватиме 150 євро. Режим IOSS дасть змогу постачальнику товарів декларувати всі його транскордонні онлайн-продажі в ЄС в одній декларації та сплачувати ПДВ податковому органу лише однієї з країн-членів. Тобто йдеться про те, що новий спрощений режим “єдиного вікна” буде поширено на імпортовані товари.

5. *Посилення відповідальності електронних інтерфейсів за шахрайство продавців при сплаті ПДВ.* Електронні інтерфейси (торговельні майданчики та платформи), у тому числі ті, які працюють в ЄС через компанії, зареєстровані в третіх країнах, наділятимуться статусом умовних постачальників (deemed supplier) товарів для сплати європейського ПДВ у таких випадках: 1) при продажу товарів, що імпортуються в ЄС з третіх країн або третіх територій, вартістю не більше 150 євро (товарів низької вартості); 2) при внутрішньоєвропейських онлайн-продажах товарів постачальників із третіх країн або третіх територій кінцевим споживачам незалежно від вартості зазначених товарів.

Електронним інтерфейсам, як і звичайним онлайн-постачальникам товарів у ЄС, будуть доступні режими OSS та IOSS. Отже, вони зможуть працювати в ЄС на підставі єдиної ПДВ-реєстрації без необхідності ставати на облік у податкових органах усіх країн ЄС, з яких робляться замовлення на

товари споживачами. Крім того, на них також покладено обов'язок збереження інформації щодо онлайн-продажу товарів протягом 10 років після закінчення року, в якому було здійснено відповідну транзакцію (для проведення перевірок правильності нарахування та сплати ПДВ за необхідності).

Передбачається, що зазначені нововведення підвищать ефективність адміністрування ПДВ з B2C онлайн-продажу товарів та послуг в ЄС.

У ЄС 25 травня 2018 р. опубліковано пропозиції щодо внесення змін до Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28.11. 2006 про спільну систему податку на додану вартість, котрі стосуються впровадження так званої остаточної системи оподаткування ПДВ у форматі B2B (*business to business*, від компанії до компанії) за транзакціями в межах Союзу з липня 2022 р. Згідно з Ініціативою, транскордонна торгівля розглядатиметься як “єдине постачання в межах ЄС для цілей оподаткування”, а реєстрація платником ПДВ здійснюватиметься за допомогою єдиного інтернет-порталу в будь-якій країні ЄС. Продавець сплачуватиме ПДВ у країні призначення [18].

Очікується, що новації в оподаткуванні ПДВ зменшать шахрайство, спростять процедури адміністрування та забезпечать однакові умови торгівлі товарами в межах окремої держави-члена та на території Євросоюзу. Утім, вирівнюючи умови для постачальників у сфері електронної комерції, передбачаючи спрощення та поліпшення узгодженості норм для постачальників та платформ за межами ЄС, нові правила можуть негативно вплинути на діяльність служб доставки та поштових операторів. Модель сплати податку економічними агентами – посередниками має недоліки, оскільки залежність від посередників може призвести до ускладнень, подвійного оподаткування або несплати податку, а також правової невизначеності [6].

В Україні триває обговорення питання введення додаткових правил, які дадуть змогу справляти ПДВ з операцій постачання електронних послуг. Одні експерти вважають можливою сплату нерезидентами ПДВ в Україні за умови забезпечення їх реєстрації платниками податку. Це потребує впровадження механізмів, що забезпечать сплату ПДВ із постачання електронних послуг нерезидентом. Інші фахівці вбачають у цьому небезпеку з огляду на ймовірність виникнення нових незаконних схем, витратні процедури контролю та неможливість притягнути нерезидента до відповідальності.

До основних проблем, які потрібно розв'язати в Україні для того, щоб справляти ПДВ із операцій з постачання електронних послуг у форматі B2C нерезидентом, належать [19. с. 13]:

- визначення потенційних вигід та витрат від запровадження такого оподаткування. Сьогодні більшість країн звільняє від оподаткування ПДВ імпорт послуг кінцевим споживачам на невеликі суми з огляду на перевищення вартістю податкового адміністрування суми податку, зібраного від такого імпорту. Тому в Україні доцільно проаналізувати перелік е-послуг, які необхідно оподатковувати, та розробити якомога простіші та найменш витратні механізми та процедури адміністрування ПДВ;
- визначення терміна “електронні послуги” для цілей оподаткування ПДВ. Поняття “електронні послуги” відсутнє у Податковому кодексі

України. Водночас у Законі України “Про електронну комерцію” від 03.09.2015 № 675-VIII інформаційні електронні послуги охарактеризовано як платні або безоплатні послуги щодо оброблення та зберігання інформації, що надається дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем за індивідуальним запитом їхнього одержувача. Таке тлумачення істотно відрізняється від визначення електронних послуг, наведене в Директиві Ради 2006/112/ЄС;

- *реєстрація нерезидента платником ПДВ*. Потрібно розробити окремий порядок реєстрації нерезидента платником ПДВ. У ЄС це питання вирішено за допомогою використання режиму MOSS, котрий дає змогу після ідентифікації нерезидента в одній з країн сплачувати ПДВ без потреби ставати на облік у кожній з держав-членів. Для реалізації схожих можливостей реєстрації платником ПДВ потрібно внести зміни до Податкового кодексу України щодо порядку реєстрації та обліку платників податків, забезпечивши можливість дистанційного подання реєстраційних документів та відкриття доступу до електронного кабінету платника податків, чи додатково розробити окремий сервіс ПДВ для нерезидентів, які надають електронні послуги, з урахуванням положень Директиви Ради 2006/112/ЄС;
- *ідентифікація отримувача послуг – резидента України для визначення місця їх постачання у форматі B2C*. Якщо при оподаткуванні е-послуг у форматі B2B місцезнаходження замовника визначається за країною, де зареєстрована відповідна компанія, то для формату B2C це адреса проживання чи переважного перебування. Те, що послугу надано саме резиденту України, можна встановити в різний спосіб. Останнє залежить від виду послуг, способу їх оплати й надання. Як згадувалося, подібними ідентифікаторами можуть бути: код країни з номера телефону отримувача, адреса реєстрації інтернет-провайдера, IP-адреса, IBAN тощо. Отже, постачальнику електронних послуг потрібно збирати інформацію про кілька ідентифікаторів із метою підтвердження місцезнаходження замовників та сплати податку у форматі B2C;
- *визначення порядку сплати ПДВ*. Якщо замовник послуг є платником ПДВ, він повинен повідомити про це нерезиденту, котрий надає електронні послуги, навівши свій номер платника ПДВ, аби відповідну інформацію можна було перевірити в е-кабінеті або на сайті податкового органу. Отже, коли замовник є платником ПДВ, то податок до ціни не буде входити і рахунки виставлятимуться без нього. В іншому разі ПДВ нараховуватиметься за ставкою, яка діє в Україні, включатиметься до ціни постачання та сплачуватиметься нерезидентом до бюджету нашої держави.
- *надання нерезиденту – платнику ПДВ можливості сплати податку в іноземних банках та подання податкової звітності в електронному вигляді;*
- *впровадження додаткового порядку перевірки звітності нерезидентів, які надають е-послуги та зареєстровані платниками ПДВ.*

Зауважимо, що 17 лютого 2021 р. у першому читанні схвалено проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам” № 4184 [20]. В останньому наводиться визначення “електронні послуги”, а також передбачено, що нерезиденти, котрі протягом календарного року постачають е-послуги фізичним особам на суму понад 1 млн грн, повинні зареєструватися в кабінеті платника податку на електронному сервісі “ПДВ для осіб-нерезидентів”, скласти спрощену податкову декларацію та сплатити ПДВ. Зробити це можна в електронній формі на спеціальному веб-порталі. Податкові накладні дозволено не реєструвати. Сплачувати податкове зобов’язання нерезиденти можуть в іноземній валюті.

Згідно із зазначеним законопроектом, оподаткуванню ПДВ підлягатимуть такі послуги: постачання зображень або текстів, у тому числі фотографій, електронних книжок та журналів; постачання аудіовізуальних творів, відео на замовлення, ігор, азартних ігор, включно з постачанням послуг із участі в них; надання доступу до інформаційних, комерційних, освітніх і розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів; надання в користування хмарних технологій для розміщення даних; постачання (передача прав на використання) програмного забезпечення та оновлень до нього, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення й електронного обладнання; надання рекламних послуг в інтернеті, мобільних додатках та інших електронних ресурсах [21]. Вважаємо, що з метою запобігання можливим негативним наслідкам застосування такого “податку на Google”, доцільно спершу його впровадити для вузького переліку е-послуг (насамперед рекламних, постачання ігор, азартних ігор, у тому числі постачання послуг з участі в них).

Отже, розвиток електронної комерції, що передбачає віддалений продаж, породжує серйозні податкові виклики і загрози. Загострюється проблема збору ПДВ, оскільки нерезиденти, котрі здійснюють операції з постачання електронних послуг, часто потрапляють за межі системи оподаткування податками на споживання. Шахрайство при справлянні ПДВ також призводить до спотворення конкуренції, посилення нерівності в розподілі податкового навантаження та розширення можливостей для фінансування злочинності. Реагуючи на виклики у сфері непрямого оподаткування, ОЕСР рекомендує країнам під час оподаткування електронної комерції застосовувати підхід, котрий передбачає справляння ПДВ за принципом країни призначення, зокрема з механізмом зворотного оподаткування, який покладає зобов’язання зі сплати ПДВ іноземного постачальника на замовника (податкового агента) у країні споживання.

ЄС реформує систему оподаткування ПДВ, ухвалюючи рішення, що базуються на чотирьох засадах: боротьба з шахрайством; застосування “концепції єдиного вікна”; послідовність і підвищення ефективності; зменшення адміністративних перешкод. Зусилля Єврокомісії спрямовані насамперед на модернізацію справляння ПДВ у сфері транскордонної електронної комерції

у форматі B2C, у тому числі на розширення сфери застосування режиму MOSS. Також висунуто пропозицію щодо запровадження механізму зворотного оподаткування ПДВ стосовно операцій з постачання електронних послуг. Очікується, що такі новації в оподаткуванні ПДВ зменшать шахрайство, спростять процедури адміністрування та забезпечать однакові умови торгівлі товарами в межах окремої держави-члена та на території ЄС. Водночас тривають дискусії навколо суперечливості відповідних податкових правил і відсутності угод щодо уникнення подвійного оподаткування у сфері ПДВ, що посилює невизначеність та збільшує адміністративне навантаження. Застосування низки нововведень щодо електронної комерції B2C також було відкладено у зв'язку з поширенням коронавірусної інфекції COVID-19.

В Україні для того, аби за прикладом країн ЄС почати справляти ПДВ із операцій з постачання електронних послуг у форматі B2C нерезидентом, потрібно розв'язати такі проблеми: визначення потенційних вигід та витрат від запровадження подібного оподаткування; розкриття терміна "електронні послуги" для цілей оподаткування ПДВ; реєстрація нерезидента платником ПДВ; ідентифікація отримувача послуг – резидента України для визначення місця їх постачання у форматі B2C; встановлення порядку сплати ПДВ; надання нерезиденту – платнику ПДВ можливості сплати податку в іноземних банках та подання податкової звітності в електронному вигляді; упровадження додаткового порядку перевірки звітності нерезидентів. Насамперед необхідно виважено підійти до формування переліку е-послуг, які підлягатимуть оподаткуванню.

Список використаних джерел

1. *Gravelle J. G.* Base erosion and profit shifting (BEPS): OECD Tax Proposals : CRS Report. 2017. July 24. URL: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44900.pdf>.
2. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS : OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD Publishing, 2018. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
3. Tax Challenges in the Digital Economy : Study for the TAXE 2 Committee / European Parliament. 2016. URL: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOLE_STU%282016%29579002_EN.pdf.
4. Digital disruption propels industry shifts – and record annual value : Global technology M&A Report / Ernst & Young. 2016. URL: <https://www.yumpu.com/en/document/view/57066597/digital-disruption-propels-industry-shifts-and-record-annual-value>.
5. New digital tax policies: What, when, where, how and by whom? : An excerpt from EY's Global Tax Policy and Controversy Briefing / Ernst & Young. 2018. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom/\\$FILE/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom/$FILE/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom.pdf).
6. *Hadzhieva E.* Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies. 2019. URL: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>.
7. Смарт-промисловість в епоху цифрової економіки: перспективи, напрями і механізми розвитку: монографія / В. П. Вишневський, О. В. Вієцька, О. М. Гаркушенко та ін. ; за ред. В. П. Вишневського ; НАН України, Ін-т економіки промисловості. Київ,

2018. 192 с. URL: <https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/2018-Smart-promislovist-v-erohu-tsifrovoyi-ekonomiki.pdf>.

8. *Чекіна В. Д.* Смарт-промисловість і податки: точки дотику. *Фінанси України*. 2017. № 11. С. 89–109.

9. International VAT/GST Guidelines / OECD. Paris : OECD Publishing, 2017. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

10. Taxing Digital Companies: Challenges for Multinationals Amid Emerging Regulation : Bloomberg Tax Special Report / Bloomberg. 2018. URL: <https://pro.bloombergtax.com/reports/digital-companies-challenges-multinationals-emerging-regulation/>.

11. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2017. 448 с.

12. VAT reverse charge mechanism: preventing VAT fraud / European Council. 2018. August 17. URL: <http://www.consilium.europa.eu/en/policies/vat-reverse-charge/>.

13. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area (COM (2016) 148 final) / European Commission. 2016. April 7. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.

14. European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system : European Commission Press Release. 2017. October 4. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_17_3443/IP_17_3443_EN.pdf.

15. Explanatory Notes on VAT e-commerce rules / European Commission. 2020. September. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_notes_30092020.pdf.

16. The VAT e-commerce package and the MOSS. What changes on 1 January 2019? 2018. October 18. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/what_is_new_as_of_2019.pdf.

17. Tax and Legal News 2017. New EU VAT System for the Digital Economy as of 2019 and 2021 / KPMG. URL: <https://bloa.kpma.ch/tax-leaal-news/new-eu-vat-svstem-diaital-economv-2019-2021/>.

18. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States (COM (2018) 329 final) / European Commission. 2018. May 25. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:0329:FIN>.

19. *Стародуб Д.* “Пригоди” ПДВ: бюджет – із крихт цифрового коду. *Вісник. Офіційно про податки*. 2019. № 43-44. 23 листоп. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100015347-12-3>.

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам : проект Закону України від 02.10.2020 № 4184. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=4184&skl=10.

21. *Некрасов В.* “Податок на Google” від Ради: чи подорожчає для українців Netflix, Apple, Google та Facebook. *Економічна правда*. 2021. 22 лют. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/02/22/671239/>.

References

1. Gravelle, J. G. (2017, July 24). *Base erosion and profit shifting (BEPS): OECD Tax Proposals* (CRS Report. 2017). Retrieved from <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44900.pdf>.
2. OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264293083-en.
3. OECD. (2016). *European Parliament. 2016. Tax Challenges in the Digital Economy* (Study for the TAXE 2 Committee). Retrieved from http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU%282016%29579002_EN.pdf.
4. Ernst & Young. (2016). *Digital disruption propels industry shifts – and record annual value* (Global technology M&A Report). Retrieved from <https://www.yumpu.com/en/document/view/57066597/digital-disruption-propels-industry-shifts-and-record-annual-value>.
5. Ernst & Young. (2018). *New digital tax policies: What, when, where, how and by whom?* (An excerpt from EY's Global Tax Policy and Controversy Briefing). Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom/\\$FILE/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom/$FILE/EY-new-digital-tax-policies-what-when-where-how-and-by-whom.pdf).
6. Hadzhieva, E. (2019). *Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies*. Retrieved from <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>.
7. Vysnevskiy, V. P. (Ed.). (2018). *Smart industry in the era of digital economy: prospects, directions and mechanisms of development*. Kyiv: National Academy of Sciences of Ukraine, Institute of Industrial Economics. Retrieved from <https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2018/05/2018-Smart-promislovist-v-epohu-tsifrovoyi-ekonomiki.pdf> [in Ukrainian].
8. Chekina, V. (2017). Smart industry and taxes: common ground. *Finance of Ukraine*, 11, 89–109 [in Ukrainian].
9. OECD. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264271401-en.
10. Bloomberg. (2018). *Taxing Digital Companies: Challenges for Multinationals Amid Emerging Regulation* (Bloomberg Tax Special Report). Retrieved from <https://pro.bloombergtax.com/reports/digital-companies-challenges-multinationals-emerging-regulation/>.
11. Sokolovska, A. M. (Ed.). *Tax harmonization in Ukraine under the terms of the Association Agreement between Ukraine and the EU*. Kyiv: SESE “The Academy of Financial Management” [in Ukrainian].
12. European Council. (2018, August 17). *VAT reverse charge mechanism: preventing VAT fraud*. Retrieved from <http://www.consilium.europa.eu/en/policies/vat-reverse-charge/> [in Ukrainian].
13. European Commission. (2016, April 7). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area* (COM (2016) 148 final). Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.
14. European Commission. (2017, October 4). *European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system* (Press Release). Retrieved from https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_17_3443/IP_17_3443_EN.pdf.

15. European Commission. (2020, September). *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_notes_30092020.pdf.
16. The VAT e-commerce package and the MOSS. What changes on 1 January 2019? (2018, October 18). Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/what_is_new_as_of_2019.pdf.
17. KPMG. (2017). *Tax and Legal News 2017. New EU VAT System for the Digital Economy as of 2019 and 2021*. Retrieved from <https://bloa.kpma.ch/tax-leaal-news/new-eu-vat-svstem-diaital-economv-2019-2021/>.
18. European Commission. (2018, May 25). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States* (COM (2018) 329 final). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:0329:FIN>.
19. Starodub, D. (2019, November 23). Adventures “VAT: budget - from the crumbs of digital code. *Herald. Officially about taxes*, 43-44. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100015347-12-3> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Abolition of Taxation of Income Received by Nonresidents in the Form of Payment for Production and / or Distribution of Advertising and Improvement of the Procedure for Value Added Taxation of Transactions on Supply of Electronic Services to Individuals by Nonresidents* (Draft Law No. 4184, October 2). Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=4184&skl=10 [in Ukrainian].
21. Nekrasov, V. (2021, February 22). “Tax on Google” from the Council: whether Netflix, Apple, Google and Facebook will become more expensive for Ukrainians. *Economic truth*. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/02/22/671239/> [in Ukrainian].