

УДК 336.221

DOI: <https://doi.org/10.32886/instzak.2020.06.13>

Стародуб Дмитро Миколайович,
кандидат юридичних наук,
старший дослідник, завідувач відділу дослідження
прямого оподаткування Науково-дослідного інституту
фіскальної політики Університету державної
фіскальної служби України
ORCID 0000-0001-8803-2266
starodubddd@gmail.com

Борейко Наталія Миколаївна,
кандидат економічних наук, старший науковий співробітник
відділу розвитку податкового та митного аудиту
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України
ORCID 0000-0001-5808-4823
boreyko.nat@gmail.com

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВИХ ПОСЛУГ У СФЕРІ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

Анотація

Метою статті є аналіз сучасного стану ринку електронної комерції, з'ясування доцільності запровадження оподаткування цифрових послуг, а також розробка практичних заходів щодо підтримки суб'єктів ринку електронної комерції в умовах поглиблення економічної кризи.

Наукова новизна. У статті здійснено аналіз сучасного стану ринку електронної комерції в умовах поглиблення економічної кризи в Україні та світі. Проаналізовано пропозиції Організації економічного співробітництва та розвитку, а також рекомендації Організації Об'єднаних Націй для урядів країн щодо посилення уваги до податкової та фіскальної політик в умовах кризи з метою підтримки їхнього стабільного розвитку та оподаткування у майбутньому. Розглянуто доцільність запровадження податку на цифрові послуги (Digital Services Tax) у сфері електронної комерції на прикладі окремих країн-членів Європейського Союзу. Запропоновано заходи щодо стимулювання та підтримки суб'єктів цієї діяльності в Україні.

Висновки. За результатами дослідження з'ясовано, що поглиблення економічної кризи внаслідок пандемії, спричиненої коронавірусом COVID-19, призвело до суттєвого падіння економіки. Багато компаній зазнали значних фінансових втрат та потребують державної підтримки. Внаслідок введення жорстких карантинних заходів споживачі та представники бізнесу переорієнтувалися на купівлю (продаж) товарів (робіт, послуг) он-лайн, тож сфера електронної комерції змогла гідно витримати кризові явища. Відмічено, що країни-члени Європейського Союзу формують ґрунтовні підходи до правового регулювання та оподаткування цього сегменту ринку. Запровадження оподаткування цифрових послуг у сфері електронної комерції необхідно здійснювати на основі єдиного підходу, який має бути розроблено на основі міжнародного діалогу. З'ясовано, що запровадження Digital Services Tax окремо взятими державами є недоцільним, оскільки спричинятиме викривлення конкуренції між країнами. З метою врегулювання проблемних питань в частині оподаткування цифрових послуг у сфері електронної комерції в Україні запропоновано зосередитися на наступних напрямках: 1) оподаткування ПДВ електронних послуг, які надаються нерезидентами; 2) продовження та розширення імплементаційних заходів анти-BEPS; 3) розробка та упровадження он-лайн системи раннього попередження банкрутства.

Ключові слова: електронна комерція, оподаткування, економічна криза, цифрові послуги, прибуток, податкове навантаження.

Starodub Dmytro M.,
Candidate of Sciences (Law), senior researcher,
Head of the Research Department of Direct Taxation
of the Research Institute of Fiscal Policy
of University of the State Fiscal Service of Ukraine
ORCID 0000-0001-8803-2266
starodubddd@gmail.com

Boreiko Nataliia M.,
Candidate of Sciences (Economics),
Senior Researcher of the Department
of Tax and Customs Audit Development
of the Research Institute of Fiscal Policy
of University of the State Fiscal Service of Ukraine
ORCID 0000-0001-5808-4823
boreyko.nat@gmail.com

PROBLEM ISSUES OF TAXATION OF DIGITAL SERVICES IN THE FIELD OF E-COMMERCE

Abstract

The purpose of the article is to analyze the current state of the e-commerce market, to clarify the feasibility of introducing taxation of digital services, as well as to develop practical measures to support e-commerce market players in the deepening economic crisis.

Scientific novelty. The article analyzes the current state of the e-commerce market in the deepening economic crisis in Ukraine and the world. An analysis of the proposals of the Organization for Economic Cooperation and Development, as well as the recommendations of the United Nations for governments on increasing attention to tax and fiscal policies in a crisis to support their sustainable development and taxation in the future. The considered expediency of introducing a tax on digital services (Digital Services Tax) in the field of e-commerce on the example of individual member states of the European Union. Measures to stimulate and support the subjects of this activity in Ukraine are proposed.

Conclusions. The study found that the deepening economic crisis due to the pandemic caused by the coronavirus COVID-19 has led to a significant economic downturn. Many companies have suffered significant financial losses and need government support. As a result of the introduction of strict quarantine measures, consumers and business representatives have refocused on buying (selling) goods (works, services) online, therefore, the field of e-commerce was able to withstand the crisis with dignity. It is noted that the member states of the European Union are developing sound approaches to the legal regulation and taxation of this market segment. The introduction of taxation of digital services in the field of e-commerce should be based on a single approach, which should be developed on the basis of international dialogue. It has been found that the introduction of Digital Services Tax by individual countries is impractical, as it will distort competition between countries. In order to resolve issues related to the taxation of digital services in the field of e-commerce in Ukraine, it is proposed to focus on the following areas: 1) VAT taxation of electronic services provided by non-residents; 2) continuation and expansion of implemented anti-BEPS measures; 3) development and implementation of an online early warning system of bankruptcy.

Key words: e-commerce, taxation, economic crisis, digital services, profit, tax burden.

Постановка проблеми. Сучасна економіка в Україні та світі впродовж останнього часу переживає доволі складні часи. Кризові явища, що нині мають місце, поглибилися внаслідок пандемії, спричиненої коронавіру-

сом COVID-19. У результаті впровадження карантинних заходів, а також напруженої епідеміологічної ситуації ряд компаній зазнали значних фінансових втрат. Дався взнаки й розвиток кризи на ринку нафти, наслідки

якої чинять вплив на інші сфери економіки усіх держав світу, навіть якщо криза, спричинена COVID-19 для них була опосередкованою. Дедалі частіше почали з'являтися прогнози про те, що економіки багатьох держав ставатимуть більш закритими. Водночас відбувається стрімке зростання обороту товарів, робіт та послуг в он-лайн режимі навіть у тих сферах, які не були представлені у такому форматі.

Так, сфера електронної комерції змогла гідно витримати виклики, які нещодавно постали перед представниками бізнес-спільноти. На початок 2020 року (до спалаху пандемії, спричиненої коронавірусом COVID-19) в Україні обсяги електронної комерції склали близько 4 % від загального ринку роздрібною торгівлі. За підсумками 2019 року обсяг вітчизняного ринку електронної комерції становив понад 97 млрд грн, з них фізичних товарів і послуг реалізовано на суму понад 76 млрд грн, що на 17 % більше у порівнянні з 2018 роком. За експертними розрахунками, у 2020 році очікується, що збільшення обсягів купівлі-продажу товарів у мережі Інтернет становитиме понад 87 млрд грн (або 15 % торговельного обсягу). Зазначимо, що у світовому масштабі обсяги ринку електронної комерції у 2019 році становили понад 3,3 трлн дол. США, що на 531 млрд дол. США більше у порівнянні з 2018 роком. За прогнозними очікуваннями, у 2020 році обсяги продажів товарів (робіт, послуг) на ринку електронної комерції складатимуть понад 3,8 трлн дол. США [1; 2, с. 149].

За умов стабільної ситуації на ринку показники обсягів електронної комерції могли б бути набагато вищими. Тож уряди багатьох країн намагаються підтримувати суб'єктів господарювання, у т.ч. у сфері електронної комерції, шляхом впровадження різного роду преференцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників, які зробили значний внесок у дослідження та розв'язання проблем, пов'язаних з удосконаленням оподаткування суб'єктів господарювання у сфері електронної комерції, необхідно відзначити В. Желіховського, Ю. Коваленко, А. Новицького, С. Ріппу, Л. Тимченка, А. Кореня, І. Мелешенка, А. Тедесва, Л. Фролову та інших. Проте, наразі дана проблематика потребує додаткового вивчення в

умовах поглиблення економічної кризи з метою розробки заходів щодо стимулювання та підтримки суб'єктів цієї діяльності.

Метою статті є аналіз сучасного стану ринку електронної комерції, з'ясування доцільності запровадження оподаткування цифрових послуг, а також розробка практичних заходів щодо підтримки суб'єктів ринку електронної комерції в умовах поглиблення економічної кризи.

Виклад основного матеріалу. Сфера цифрових послуг та електронної комерції є доволі об'ємною та представлена, зокрема: провайдерами, які надають доступ до он-лайн ресурсів (широкосмуговий та мобільний Інтернет) та забезпечують їх функціонування (сервери, хмарні сервіси); системами електронних платежів та переказів (PayPal, ApplePay, GooglePay та ін.); он-лайн платформами (Google, Facebook, Telegram) та маркетплейсами (Rozetka, OLX, Prom.ua та ін.); системами електронного урядування.

У світі відзначається значний інтерес до оподаткування послуг у сфері електронної комерції (послуги з реклами, торгівля інформацією про користувачів тощо). У доповіді, оприлюдненій Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) щодо податкової та фіскальної політик урядом пропонується звернути увагу на ці сфери з метою підтримання їх стабільного розвитку та оподаткування відповідної вигоди у майбутньому [3]. При цьому Організація Об'єднаних Націй (далі – ООН) пропонує утриматися від запланованих заходів, які можуть збільшити податкове навантаження під час виходу із кризи, та не приймати нових, які можуть мати подібний ефект. Водночас податок на цифрові послуги (Digital Services Tax – DST) (далі – DST) був запроваджений у Франції у 2019 році. Проти таких ініціатив виступили Сполучені Штати Америки, оскільки вважають, що такий податок націлений переважно на американські компанії Google, Apple, Amazon, Facebook, виключаючи з під оподаткування французькі компанії. Проте, з цього питання країнам вдалося досягнути домовленості. Франція зобов'язалася скасувати 3 % DST після того, як буде досягнуто нової міжнародної угоди про оподаткування [4].

Інші держави теж не стоять осторонь цього процесу і розробляють власні проєк-

ти нормативних актів щодо оподаткування цифрових послуг, зокрема, Велика Британія (планувалося з квітня 2020), Іспанія, Австрія (з 01.01.2020). Країни Європейського Союзу (далі – ЄС) у своїх проєктах використовують положення, напрацьовані у Директиві Ради (ЄС) 2017/2455 від 5 грудня 2017 року про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС та Директиви 2009/132/ЄС щодо деяких зобов'язань з податку на додану вартість для постачання послуг та дистанційного продажу товарів (далі – Директива ЄС 2017/2455) [5]. Відповідно до цього документу оподаткуванню підлягатимуть наступні види цифрових послуг: 1) розміщення на цифровій платформі реклами, орієнтованої на користувачів цієї платформи («послуги он-лайн-реклами»); 2) надання користувачам багатосторонньої цифрової платформи, що дозволяє останнім знаходити інших користувачів та взаємодіяти з ними, а також може полегшити здійснення базових поставок товарів чи послуг безпосередньо між користувачами («послуги он-лайн-посередництва»); 3) передача даних, зібраних про користувачів, які були сформовані в результаті діяльності такого користувача на цифрових платформах («послуги передачі даних»).

Отже, враховуючи те, що ринок цифрових послуг та електронна комерція мають значні темпи розвитку та потенціал для зростання¹ [6], необхідно формувати ґрунтовні підходи до правового регулювання й оподаткування цього сегменту ринку. Встановлення DST у країнах Європи є випереджувальним заходом набуття чинності Директивою ЄС 2017/2455 [5], що визначає нові стандарти оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) цифрових послуг.

Голова-розпорядниця Міжнародного валютного фонду Кришталіна Георгієва підтримала позицію, що цифровим компаніям потрібно сплачувати належну частку, але таке оподаткування має запроваджуватися на основі єдиного підходу, розробленого на основі міжнародного діалогу. Таким чином, вона виступила проти введення DST та подібних податків, які запроваджуються окремо взятими державами [7].

¹ Згідно з даними Speedtest Global Index щодо швидкості мобільного інтернету у березні Україна посіла 82 місце, а щодо швидкості широкопasmового інтернету – 58-ме. Див.: [6].

Планується, що DST у подальшому буде інтегрований чи відмінений на користь нового регулювання ПДВ, адже ряд експертів визначають такий податок дискримінаційним та таким, що порушує правила державної підтримки в ЄС. Своєю чергою, ОЕСР відзначає, що хаотичне одностороннє встановлення податків на цифрові послуги може створити ще більше суперечностей у міжнародному оподаткуванні (кроки щодо оподаткування цифрових послуг приймають також Мексика, Індія, Австралія). Разом з тим, це також змушує провести належне оцінювання присутності великих Інтернет-гігантів у нашій державі та прибутку, який генерується від надання рекламних послуг, у тому числі, торгівлею інформацією про профілі вітчизняних користувачів, цільовою рекламою тощо, а також визначити актуальні вимоги до забезпечення прав та безпеки даних українських громадян. Забезпечення належної інституційної підтримки дозволить об'єктивно підійти до цього питання, адже країни, які розглядають та запроваджують DST, займають високі позиції у рейтингах, що оцінюють рівень діджиталізації економіки та розвитку електронної комерції.

ОЕСР визначає два основні напрями розвитку оподаткування у сфері цифрових послуг [3]:

1. Визначення правил розподілу прибутку та правил зв'язку (*nexus rules*). ОЕСР пропонує запровадити принцип зв'язку, застосовний у тих випадках, коли бізнес має «стійке та значне залучення до економіки юрисдикції», наприклад, через взаємодію зі споживачами та співробітництва з ними. Висловлюється думка, що поріг доходу на ринку (адаптований відповідно до розміру ринку) може бути основним показником такої участі. Він застосовуватиметься до всіх бізнес-моделей, незалежно від того, чи здійснюється віддалений продаж безпосередньо споживачам, чи продаж на ринку через дистриб'ютора. Очікується, що це нове правило зв'язку діятиме в поєднанні з існуючими правилами постійного представництва.

2. Другий напрям зосереджується на решті питань BEPS (англ. *Base Erosion and Profit Shifting* – розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування).

На підставі викладеного вище та з метою врегулювання проблемних питань в ча-

стині оподаткування цифрових послуг у сфері електронної комерції в Україні, на нашу думку, було б доцільно зосередитися на наступних напрямках:

– запровадженні оподаткування ПДВ електронних послуг, які надаються нерезидентами [8]. Таким чином, можливо буде уникнути звинувачень та політичної конфронтації у дискримінації іноземних Інтернет-гігантів та застосовувати рівні умови для всіх учасників ринку цифрових послуг. Крім того, Угода про асоціацію та основні напрями політики ЄС, визначені Президенткою Європейської комісії Урсулою фон дер Ляєн¹ (нім. Ursula von der Leyen) [9], серед яких є розвиток цифрових технологій, додатково підкреслюють напрямки, який потрібно обрати Україні;

– продовженні та розширенні імplementованих заходів анти-BEPS, що дасть можливість отримувати вигоди від напрацювань та спільних домовленостей внаслідок міжнародної співпраці, адже оподаткування у сфері цифрових послуг часто пов'язано з міжнародними цифровими корпораціями, представленими у багатьох юрисдикціях;

– вжитті засобів протидії тінізації електронної комерції й інших сфер діяльності, результатом чого може стати розробка та запровадження он-лайн системи раннього попередження банкрутства (успішно застосовується в Європейському Союзі).

Висновки. Поглиблення економічної кризи внаслідок пандемії, спричиненої коронавірусом COVID-19, призвело до суттєвого падіння економіки. Багато компаній зазнали значних фінансових втрат та потребують державної підтримки. Внаслідок введення жорстких карантинних заходів споживачі та представники бізнесу переорієнтувалися на купівлю (продаж) товарів (робіт, послуг) он-лайн, тож сфера електронної комерції змогла гідно витримати кризові явища. Країни-члени Європейського Союзу формують ґрунтовні підходи до правового регулювання та оподаткування цього сегменту ринку. Запровадження оподаткування цифрових послуг у сфері електронної комерції необхідно

здійснювати на основі єдиного підходу, який має бути розроблено на основі міжнародного діалогу. Запровадження Digital Services Tax окремо взятими державами є недоцільним, оскільки спричинить викривлення конкуренції між країнами. З метою врегулювання проблемних питань в частині оподаткування цифрових послуг у сфері електронної комерції в Україні доцільно було б зосередитися на наступних напрямках: 1) оподаткування ПДВ електронних послуг, які надаються нерезидентами; 2) продовження та розширення імplementованих заходів анти-BEPS; 3) розробка та запровадження он-лайн системи раннього попередження банкрутства.

Державна підтримка ринку електронної комерції надзвичайно важлива, оскільки ця сфера є досить новою, дозволяє збільшити кількість нових робочих місць, що в умовах поглиблення економічної кризи є актуальним та у подальшому позитивно позначиться на наповненні бюджету держави.

Список використаних джерел:

1. Редих Э. Рынок электронной коммерции: каким он был в 2019 и каким будет в 2020. *Бизнес Цензор*. 2020. 14 января. URL: https://biz.censor.net.ua/resonance/3169606/rynok_elektronnoyi_kommertsii_kakim_on_byl_v_2019_i_kakim_budet_v_2020 (Дата звернення: 25.09.2020).

2. Борейко Н. М., Параниця Н. В. Напрями підтримки суб'єктів господарювання у сфері електронної комерції в умовах економічної кризи, спричиненої пандемією COVID-19. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів III науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.)*. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. С. 149–151.

3. OECD Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. P. 43. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-obraktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis (Дата звернення: 25.09.2020).

4. Emmanuelle Pontnau-Faure. The French Digital Services Tax. *Global Tax Insight*. Oct. 2019. Issue 5. URL: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-french-digital-services-tax/> (Дата звернення: 25.09.2020).

¹ «Новий Закон про цифрові послуги покращить наші правила відповідальності та безпеки цифрових платформ, послуг та продуктів та доповнить наш Цифровий єдиний ринок. Цифровізація та суверен – це дві сторони однієї монети. Все починається з іншого мислення: нам потрібно перейти від «потрібно знати» до «потрібно поширювати». Див.: [9].

5. Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455> (Дата звернення: 25.09.2020).

6. Speedtest Global Index. URL: <https://www.speedtest.net/global-index> (Дата звернення: 25.09.2020).

7. Elliott L. UK to press ahead with digital tax despite US pressure, Javid insists. *The Guardian*. Jan. 22, 2020. URL: <https://www.theguardian.com/business/2020/jan/22/uk-to-press-ahead-with-digital-tax-despite-us-pressure-javid-insists> (Дата звернення: 25.09.2020).

8. Стародуб Д. «Пригоди» ПДВ: бюджет – із крихт цифрового коду. *Вісник «Офіційно про податки»*. 2019. № 43–44 (1044). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100015347-12-3> (Дата звернення: 25.09.2020).

9. Ursula von der Leyen. Political guidelines for the next European Commission 2019–2024. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/political-guidelines-next-commission_en_0.pdf (Дата звернення: 25.09.2020).

References:

1. Redikh, E. (2020). Rynok elektronnoy komyertsii: kakim on byl v 2019 i kakim budet v 2020. *Biznes Tsenzor*, 14 Yanv. URL: https://biz.censor.net.ua/resonance/3169606/rynok_elektronnoyi_komyertsii_kakim_on_byl_v_2019_i_kakim_budet_v_2020 (Last accessed: 25.09.2020) [in Russian].

2. Boreiko, N. M., Paranytsya, N. V. (2020). Napryamy pidtrymky subyektiv hospodaryuvannya u sferi elektronnoyi komertsiiyi v umovakh ekonomichnoyi kryzy, sprychynenoyi pandemiyeyu COVID-19. *Protydiya minimizatsiyi splaty podatkov: svitovyy dosvid ta praktyka Ukrainy*: zbirnyk materialiv

III naukovo-praktychnoho kruhloho stolu. Irpin: NDI fiskalnoyi polityky, pp. 149–152 [in Ukrainian].

3. OECD. (2020). *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-06raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis (Last accessed: 25.09.2020).

4. Pontnau-Faure, E. (2019). The French Digital Services Tax. *Global Tax Insight*, 5, Oct. URL: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-french-digital-services-tax/> (Last accessed: 25.09.2020).

5. EU Council. (2017). *Directive 2017/2455 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455> (Last accessed: 25.09.2020).

6. Speedtest Global Index. (2019). URL: <https://www.speedtest.net/global-index> (Last accessed: 25.09.2020).

7. Elliott, L. (2020). UK to press ahead with digital tax despite US pressure, Javid insists. *The Guardian*, Jan. 22, URL: <https://www.theguardian.com/business/2020/jan/22/uk-to-press-ahead-with-digital-tax-despite-us-pressure-javid-insists> (Last accessed: 25.09.2020).

8. Starodub, D. (2019). «Pryhody» PDV: byudzhet – iz krykht tsyfrovoho kodu. *Visnyk «Ofitsiyno pro podatky»*, 43–44 (1044). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100015347-12-3> (Last accessed: 25.09.2020) [in Ukrainian].

9. Von der Leyen, U. (2019). *Political guidelines for the next European Commission 2019–2024*. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/political-guidelines-next-commission_en_0.pdf (Last accessed: 25.09.2020).

Стаття надійшла до редакції 29 вересня 2020 р.