

Олеся Віталіївна Вієцька,*канд. екон. наук, с.н.с.*

Інститут економіки промисловості НАН України

03057, Україна, м. Київ, вул. М. Капніст, 2

e-mail: info.violes@gmail.com<http://orcid.org/0000-0003-0051-2746>

ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ЦИФРОВИХ ТОВАРІВ ТА ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Традиційна система оподаткування прибутку корпорацій не відповідає тенденціям зростаючого ринку цифрових товарів та послуг, а також особливостям нових цифрових бізнес-процесів і бізнес-моделей. Це обумовлює необхідність створення нової системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг.

Сьогодні сформувався фактори, які мають бути враховані при побудові нової системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг, а саме: наразі відсутнє чітке визначення цифрових товарів та послуг, межі між цифровими, частково цифровими та нецифровими товарами та послугами, а також бізнес-процесами, бізнес-моделями та компаніями; у зв'язку з широким розповсюдженням цифрових бізнес-процесів та бізнес-моделей важливо створити та накопичити досвід оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів і послуг; при реалізації цифрових товарів та послуг існує імовірність виникнення «доходів без громадянства»; поява нових бізнес-процесів та бізнес-моделей зумовлює виникнення нових поглядів на формування вартості цифрових товарів і послуг, які мають ураховуватися при оподаткуванні прибутку від їх реалізації; в умовах глобалізації та цифровізації різниця між ціною цифрових товарів у різних країнах може викривляти рішення компаній та споживачів, а різниця між ціною фізичних і цифрових товарів може впливати на потенційні податкові надходження до бюджету; існують альтернативні позиції щодо того, чи насправді реальна ефективна податкова ставка цифрових компаній вища за реальну ефективну податкову ставку традиційних компаній; поява цифрових бізнес-моделей сприяє формуванню нових або трансформації старих підходів до розрахунків, зокрема рекламний бартер.

Усі заходи, спрямовані на створення системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг, можна розділити на такі групи: дискусії Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР); ініціативи Європейської Комісії (ЕК); національні рішення. Виходячи з можливості трансформації податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал наразі існує п'ять основних альтернатив оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг: 1) відмова від оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг; 2) всеосяжне визначення цифрових товарів та послуг, включення їх у загальну систему оподаткування прибутку підприємств; 3) тотальна відмова від оподаткування прибутку підприємств та перехід на оподаткування виведеного капіталу; 4) упровадження податку на доходи від реалізації цифрових послуг – Digital Services Tax (DST); 5) створення нової системи оподаткування, заснованої на використанні сучасних блокчейн-технологій.

З урахуванням переваг та недоліків кожної з представлених альтернатив розроблено рекомендації щодо вдосконалення системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг. Розраховано, що за умови впровадження DST державний бюджет України може отримувати щорічно до 2021 р. від 10 до 15 млн дол. США.

Ключові слова: цифрові товари та послуги, оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг, податок на прибуток, податок на доходи від реалізації цифрових послуг, Digital Services Tax (DST).

JEL: H250, L810

© О.В. Вієцька, 2019

У загальному розумінні цифрові товари та послуги (digital goods and services) – це нематеріальні товари та послуги, які повністю постачаються з використанням інформаційних технологій. Створення та підтримка цифрових товарів та послуг зумовлює виникнення нових бізнес-процесів, наприклад, накопичення й управління великих даних, алгоритмічних аукціонів тощо. Як наслідок, можливість отримання прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг передбачає появу нових бізнес-моделей, зокрема використання великих даних та алгоритмічних аукціонів для отримання прибутку від реалізації цифрової реклами. Це є важливими передумовами для становлення смарт-промисловості.

Щодо динаміки розвитку ринку цифрових товарів та послуг, то до 2023 р. він буде динамічно розвиватися (CAGR¹ виручки за 2019-2023 рр. становитиме від 2,5 до 24,5%), а рівень проникнення користувачів щорічно зростатиме [7; 8]. Разом із тим у даний час на ринку присутня незначна кількість ключових гравців, при цьому у глобальному порівнянні вагома частина доходу генерується у США (виключення становить ринок мобільних ігор) [7; 8].

Таким чином, поява нових бізнес-процесів і бізнес-моделей, значні масштаби ринку та динаміка його зростання, а також зосередження податкових надходжень у руках фактично однієї країни при отриманні прибутків за рахунок користувачів із різних країн світу зумовлюють необхідність пошуку ефективних підходів до оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг.

У світовій спільноті активно ведуться обговорення щодо того, чи може традиційний податок на прибуток підприємств ефективно функціонувати в умовах цифровізації, а також якою має бути система оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг. В окремих роботах як аргумент на користь трансформації тра-

диційного підходу до оподаткування прибутку корпорацій наводяться проблеми, пов'язані з неможливістю традиційного податку на прибуток корпорацій ефективно виконувати свої функції в умовах глобалізації та цифровізації [14; 24; 28]. У роботах [26; 29] продемонстровано чинники, які можуть впливати на зростання та скорочення податкових надходжень до бюджету за рахунок оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг. М. Bauer [4] присвятив дослідження порівнянню ефективної ставки податку компаній, які працюють за традиційними та цифровими бізнес-моделями, а Ch. Fuchs [16] запропонував новий погляд на формування вартості в умовах цифрового ринку праці і, як наслідок, новий підхід до оподаткування прибутку від реалізації цифрової реклами. Також активно обговорюються запропоновані ОЕСР, ЄК та окремими країнами світу ініціативи з упровадження нових систем оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг [5; 6].

Мета статті – визначити перспективи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг саме для України. Для досягнення цієї мети доцільно узагальнити фактори, які впливають на формування системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг; дослідити міжнародні та національні ініціативи окремих країн світу; оцінити переваги та недоліки альтернативних підходів до оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг; сформулювати рекомендації для України.

Фактори, які впливають на формування системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг

Аналіз світових дискусій, оцінка динаміки розвитку ринку цифрових товарів та послуг, а також дослідження цифрових бізнес-процесів і бізнес-моделей дозволяє констатувати, що при формуванні системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг доцільно врахувати низку факторів.

¹ CAGR (Compound Annual Growth Rate) – середньорічний темп зростання з урахуванням складного проценту.

1. Оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг передбачає чітке визначення того, що являють собою цифрові товари та послуги; де межа між цифровими та нецифровими товарами та послугами; які бізнес-процеси, бізнес-моделі та компанії є цифровими, частково цифровими або нецифровими.

Наприклад, модель зрілості цифрових послуг, запропонована Управлінням цифрового уряду Західної Австралії, відповідно до якої виділяють 6 рівнів [10]:

рівень 0 – нецифрові послуги – надаються вручну від початку до кінця без використання інформаційних технологій;

рівень 1 – послуги з цифровою підтримкою – надаються частково з використанням інформаційних технологій, де клієнт повинен виконати певний ручний процес (наприклад, надрукувати форму, поставити мокрий підпис, зробити телефонний дзвінок тощо). Не вважається цифровою послугою;

рівень 2 – цифрові послуги – з позиції клієнтів надаються повністю з використанням інформаційних технологій. Зберігаються деякі ручні (нецифрові) процеси з боку компанії, які дозволяють завершити надання послуг;

рівень 3 – повністю цифрові послуги – надання послуг повністю цифровізоване, включаючи всі зворотні процеси;

рівень 4 – керовані цифрові послуги – надання послуг повністю цифровізоване, а також контролюється і керується;

рівень 5 – оптимізовані цифрові послуги – надання послуг повністю цифровізоване, а також контролюється і керується разом із постійним удосконаленням бізнесу.

Виходячи з цієї моделі, більшість послуг, які надаються сучасними компаніями, тією чи іншою мірою є цифровими. Підтвердженням цьому також є той факт, що у 2015 р. цифрова економічна група ОЕСР зробила висновок про те, що наразі фактично неможливо обійти цифрові технології [1, с. 11]. Цифровізація торкнулася майже всіх секторів економіки. Багато традиційно

нецифрових секторів тепер мають цифрові бізнес-моделі. Отже, рішення про те, які компанії мають бути оподатковані як цифрові, неминуче виявиться суб'єктивним і стане джерелом значних конкурентних викривлень [4, с. 3].

2. Наразі державні бюджети країн світу разом з іншими традиційними податками наповнюються за рахунок оподаткування прибутку компаній, які працюють на основі традиційних бізнес-моделей. Цифрові бізнес-моделі є нетрадиційними, а тому наповнення бюджету за рахунок оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг розглядається як додаткові надходження. Проте згодом те, що вважається нетрадиційними бізнес-моделями, може стати традиційним. Це зумовлено тим, що зараз більшість активної частини населення представляє покоління X та Y¹, які ще певний час будуть підтримувати існування традиційних бізнес-моделей (наприклад, споживання друкованих книг через офлайн, а не скачування електронних книг через онлайн-магазини або читання безпосередньо через цифрові платформи). Проте з часом частка цифрового покоління Z стане домінувати і традиційні бізнес-моделі поступово замінюватимуться цифровими. Отже, до того часу важливо створити та накопичити досвід оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг. Навіть за умови, якщо в перші роки це передбачатиме додаткові витрати на формування та відпрацювання нових механізмів визначення вартості, проведення наукових досліджень та розробок у сфері блокчейн-технологій тощо.

3. Оскільки цифрові товари та послуги реалізуються через інтернет, а часто і з використанням посередника у вигляді цифрової платформи, імовірним є виникнення «доходів без громадянства». Коли плат-

¹ Покоління X – особи, які народилися у 1965-1979 рр.

Покоління Y – особи, які народилися у 1980-1994 рр.

Покоління Z – особи які народилися після 1995 р. [20].

форма має фізичну присутність у країні А, продавець – у країні В, а споживач – у країні С, виникає питання щодо того, під дію якого податкового законодавства підпадають доходи від їх угоди. У цьому контексті важливим є розуміння того, що проблему оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг доцільним є вирішувати на наднаціональному рівні. Національні рішення можуть виступати як перехідний варіант до того часу, поки не буде сформоване глобальне вирішення проблеми.

4. Поява нових бізнес-процесів і бізнес-моделей зумовлює появу нових поглядів на формування вартості цифрових товарів та послуг, які мають урахуватися при оподаткуванні прибутку від їх реалізації. У табл. 1 наведено альтернативні погляди на формування вартості цифрових товарів та послуг на прикладі компанії Google. Сама компанія дотримується традиційної позиції та вважає, що вартість створюється там, де знаходяться комп'ютерні технології, створюється програмне забезпечення й алгоритми, а податки сплачуються там, де компанія має офіційне представництво. Разом з тим теорія цифрової праці Ch. Fuchs обґрунтовує, що вартість цифрових послуг компанії Google створюють користувачі, які беруть участь у формуванні великих даних [16]. Адже саме за допомогою накопичених великих даних і типу аудиторії, яка обирається як цільова, алгоритмічні аукціони визначають вартість цифрової реклами. Отже, прибуток від реалізації цифрових товарів та послуг має оподатковуватися у тих країнах, мешканці яких брали участь у формуванні великих даних та взаємодіяли з цифровою рекламою (переглядали або «клікали» на неї).

5. В умовах глобалізації та цифровізації різниця між ціною цифрових товарів у межах країн може викривляти рішення компаній та споживачів, а різниця між ціною фізичних та цифрових товарів може впливати на потенційні податкові надходження до бюджету. На рис. 1 наведено порівняння цін на друковані й електронні

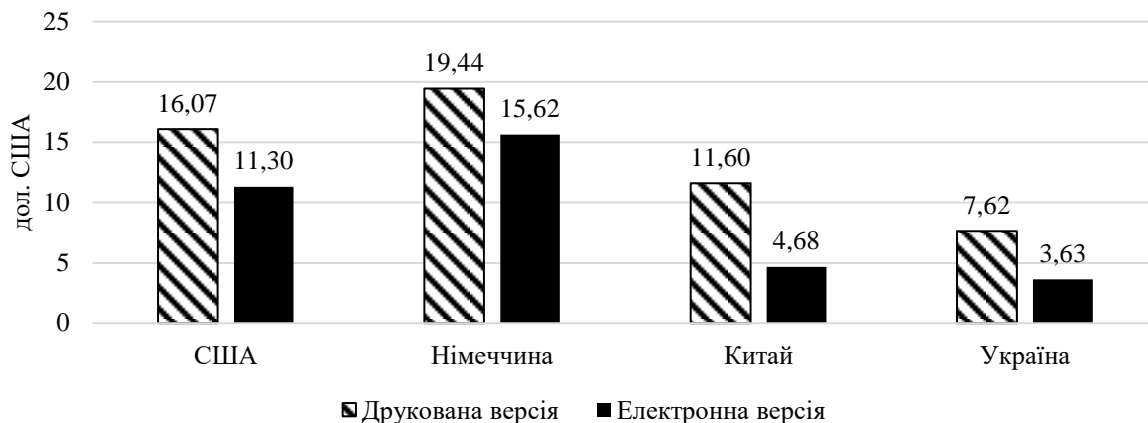
версії книг в окремих країнах світу, у тому числі в Україні. З одного боку, ціни на друковані та електронні книги значно варіюють залежно від країни (від 7,62 до 19,44 дол. США за друковану версію книги та від 3,63 до 15,62 дол. США за електронну). В умовах глобалізації та цифровізації це може вплинути на рішення компаній і споживачів щодо того, у якій країні реалізовувати та у якій країні споживати цифровий товар. З іншого боку, середнє по країнах співвідношення цін на друковані та електронні версії книг становить 1:0,64 (від 1:0,80 у Німеччині до 1:0,48 в Україні). Це може бути пов'язано з тим, що ланцюжок створення вартості електронної версії книги порівняно з друкованою є коротшим, а маржинальні витрати – нижчими. Отже, враховуючи поступовий перехід від фізичних товарів до цифрових, при формуванні системи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів доцільно брати до уваги не лише потенційні зростання надходжень до бюджету від податку на прибуток, але і потенційне недоотримання від інших видів податків (зокрема, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ тощо).

6. Передбачається, що нинішні міжнародні правила оподаткування прибутку не відповідають сучасним тенденціям розвитку світової економіки, оскільки не враховують сучасні бізнес-моделі отримання прибутків у цифровому просторі. Вони не містять справедливих процедур оподаткування компаній, які не мають фізичної присутності у межах певної країни, проте мають присутність цифрову та отримують прибутки від реалізації цифрових товарів та послуг. Це призводить не лише до втрат податкових надходжень до бюджетів країн, але і до формування несправедливості в оподаткуванні традиційних та цифрових компаній, дестимулюючи діяльність перших [14; 24]. У дослідженні [4] продемонстровано, що реальна ефективна податкова ставка цифрових компаній вища за реальну ефективну податкову ставку традиційних компаній (рис. 2).

Таблиця 1 – Альтернативні погляди на формування вартості цифрових послуг на прикладі компанії Google¹

Погляд з позиції компанії Google	Погляд з позиції теорії цифрової праці Ch. Fuchs
Вартість цифрових послуг компанії Google створюють комп'ютерні технології, програмне забезпечення та алгоритми	Вартість цифрових послуг компанії Google створюють користувачі, які формують великі дані, беручи участь у пошуку в інтернеті, формуючи контент (написання блогів, розміщення відео і фото), та створенні реакцій (лайків та коментарів)
Штаб-квартира компанії Google розташована у Каліфорнії. Звідти компанія керує серверами, обробляє пошукові запити. Програмне забезпечення та алгоритми компанії Google розробляються інженерами, які працюють у Каліфорнії. Отже, вартість цифрових послуг компанії Google створюється у Каліфорнії	Інженери компанії Google, які працюють у штаб-квартирі у Каліфорнії, створюють програмне забезпечення та алгоритми, які є безкоштовними, тобто компанія Google не отримує від них прибутку. Прибуток компанія отримує від реалізації рекламного простору в інтернеті та розповсюдження реклами з використанням алгоритмічних аукціонів. Уся реклама є цільовою, тобто демонструється відповідній аудиторії виходячи із залишених нею великих даних
Податки мають сплачуватися там, де створюється вартість цифрових послуг. Компанія Google має сплачувати податки у Каліфорнії	Вартість рекламних послуг залежить не від програмного забезпечення або алгоритму, а від того, яку аудиторію обрано для демонстрації реклами та яка конкуренція між рекламодавцями на аукціоні за показ реклами саме цій аудиторії. Отже, аудиторія визначає вартість цифрової реклами. Як наслідок, податки мають сплачуватися у країні, де розташовані користувачі, які проглядали рекламу (у випадку з оплатою за перегляд) або натискали на рекламу (у випадку з оплатою за «клік»)
Реалізація цифрової реклами компанією Google відбувається в безмежному інтернет просторі, а не у конкретній країні. Цифрова реклама реалізується на основі аукціонів, заснованих на алгоритмах, які чітко не визначають фізичне розташування реклами. Офіційне представництво та європейські рахунки компанії Google зареєстровані в Ірландії. Звідти і відбувається реалізація цифрової реклами компанією Google європейським клієнтам. Прибуток від реалізації цифрової реклами європейським споживачам компанії Google має оподатковуватися в Ірландії	Хоча реклама компанії Google відбувається в безмежному інтернет-просторі, вона демонструється конкретній аудиторії, яка описується чітким географічним місцем розташування. Зокрема, компанія Google так описує аукціон: «Користувач виконує пошук, і система Google Ads відбирає всі оголошення, ключові слова яких відповідають введеному запиту. З отриманого переліку оголошень система вилучає непридатні (наприклад, націлені на іншу країну або відхилені за порушення правил). 3-поміж решти право на показ отримують лише оголошення з достатнім рейтингом. Рейтинг оголошення визначається за даними про ставку, якість оголошення, пороги рейтингу, контекст пошуку, а також прогнозований вплив розширень та інших форматів оголошення [27]» Таким чином, оподаткування має та може ґрунтуватися на інформації про місцезнаходження обраної аудиторії. Прибуток від реалізації цифрової реклами компанії Google має оподатковуватися у країнах, жителі яких взаємодіяли з такою рекламою (переглядали або «клікали» на неї)

¹ Складено за даними джерел [16; 27].



Складено за даними джерел [23; 33].

Рисунок 1 – Порівняння цін на друковані та електронні версії книг в окремих країнах світу станом на 2018 р.

Отже, впровадження додаткових видів податків, якими обкладатимуться суто цифрові компанії, може призвести до зворотного ефекту – викривлень інвестицій-

них рішень та дестимулювання компаній, які працюють на основі цифрових бізнес-моделей.



Складено за даними джерела [4].

Рисунок 2 – Реальна ефективна податкова ставка традиційних та цифрових компаній за оцінками ЄК та Європейського центру міжнародної політичної економіки

7. Поява цифрових бізнес-моделей сприяє формуванню нових або трансформації старих підходів до розрахунків. Так, наприклад, розрахунок за цифрові товари та послуги може бути не грошовим, а у формі бартеру, наприклад, рекламного бартеру. Суми операцій з рекламного бартеру можуть сягати мільйони доларів США [18], а отже, потребують додаткової уваги щодо їх контролю та оподаткування.

Урахування всіх зазначених факторів є складним завданням, яке наразі намага-

ються вирішити фахівці багатьох країн світу. Результатом має стати розроблений та впроваджений механізм оподаткування цифрових компаній, які отримують прибуток у певній країні, не маючи там фізичної присутності.

Міжнародні та національні ініціативи окремих країн світу

Усі заходи, спрямовані на створення системи оподаткування прибутку від реалі-

зації цифрових товарів та послуг, можна розділити на такі групи:

- дискусії ОЕСР;
- ініціативи ЄК;
- національні рішення.

Дискусії ОЕСР

У 2015 р. ОЕСР було прийнято план дій BEPS¹, який включає 15 необхідних заходів для перегляду умов міжнародного оподаткування, у тому числі захід, спрямований на оподаткування цифрових компаній. Даний захід передбачав аналіз та вирішення таких питань: цифрова присутність у країні без створення оподатковуваної присутності; віднесення вартості, яка створюється в результаті передачі інфор-

мації користувачам за допомогою реалізації цифрових товарів та послуг; кваліфікація та визначення джерела доходу в нових моделях ведення бізнесу; забезпечення податкових зборів з ПДВ / податку на торговельну діяльність.

На початку 2019 р. ОЕСР запропонувала документ, у якому представлено пропозиції щодо оподаткування цифрових компаній (табл. 2). До 1 березня 2019 р. цей документ проходив публічні обговорення. У червні 2019 р. ОЕСР планує підготувати рекомендації, а до кінця 2020 р. – прийти до остаточної угоди щодо оподаткування цифрових компаній.

Таблиця 2 – Пропозиції ОЕСР щодо оподаткування цифрових компаній¹

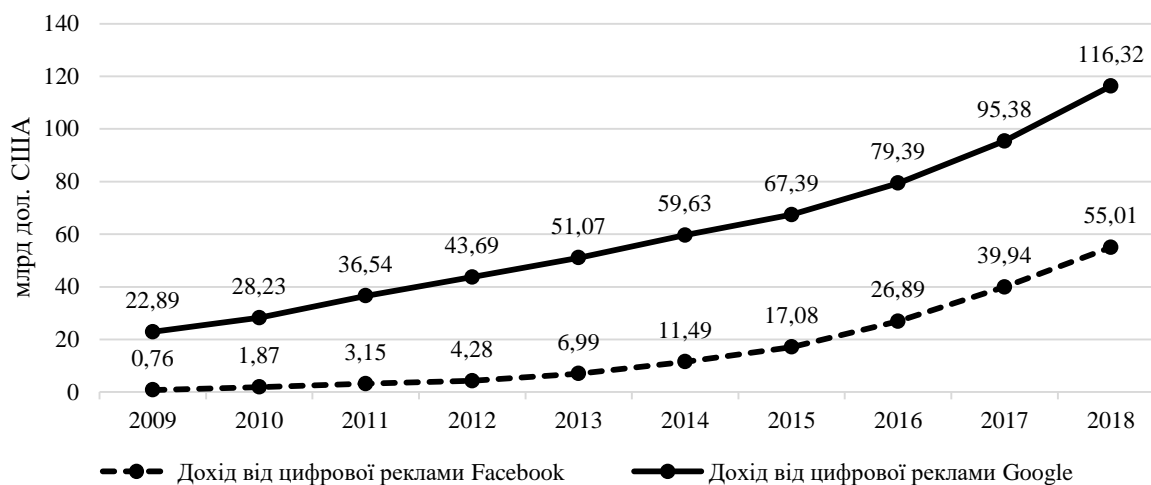
Об'єкт регулювання	Що пропонується?	Як реалізувати?
Оцінка залученості користувачів у діяльність компанії в тій чи іншій країні	Зобов'язати компанії перевести частину прибутку в юрисдикції, де знаходяться користувачі, навіть якщо у компанії там немає фізичної присутності	Один із варіантів реалізації такої пропозиції передбачає прибуток від поточної діяльності оподатковувати за старими правилами, а залишковий прибуток розподіляти серед країн, які будуть стягувати з нього податок
Маркетингові нематеріальні активи	Розглядати такі активи як створені в тій країні, де працює компанія	Країна зможе обкладати податком весь або частину залишкового прибутку, пов'язаного з такими активами, а прибуток, який залишиться, буде розподілятися між підрозділами компанії за правилами трансфертного ціноутворення
Істотна економічна присутність компанії у країні	Встановити критерієм виручку, що отримується у довгостроковій перспективі, але тільки у зв'язку з іншими факторами, зокрема: наявністю бази користувачів, цифрового контенту, місцевих платежів; підтримки сайту місцевою мовою; відповідальністю за кінцеву доставку продукту або послуги; підтримки післяпродажного обслуговування, ремонту; маркетингової діяльності	Такі доходи можуть бути оподатковані у джерела їх виплати, але так, щоб не виникало подвійного оподаткування

¹ Складено за даними джерела [2].

¹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – План дій щодо протидії розмиванню оподаткованої бази і виведенню прибутку з-під оподаткування.

Під дію наведених пропозицій потрапляють насамперед американські компанії, такі як Google, Facebook, Amazon, Apple. Так, наприклад, компанії Google та Facebook являють собою дуополію на рин-

ку цифрової реклами – при 269,85 млрд дол. США світових витрат на цифрову рекламу у 2018 р. [7] ці дві компанії отримали доходи в розмірі 171,36 млрд дол. США (рис. 3).



Складено за даними джерел [13; 17].

Рисунок 3 – Дохід від реклами компаній Facebook та Google за 2009-2018 рр.

При цьому значна частка витрат на цифрову рекламу припадає на європейські країни. Зокрема, у 2017 р. у Великобританії витрати на цифрову рекламу становили 13,99 млрд дол., у Німеччині – 6,00, у Франції – 4,73, у Болгарії – 4,46 млрд дол. Для порівняння: в Україні витрати на цифрову рекламу становили 0,35 млрд дол., а в Росії – 0,07 [12].

У зв'язку з тим, що прибуток, отриманий від реалізації цифрових товарів та послуг, може потрапити під подвійне оподаткування (з початку під податок з доходу у країнах Європи, а потім – під податок на прибуток корпорацій у США), США виступає з пропозицією знайти альтернативний підхід.

Паралельно з пропозиціями ОЕСР ЄК також працює над вирішенням питання щодо оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг.

Ініціативи ЄК

У 2018 р. ЄК було запропоновано нові законодавчі ініціативи, спрямовані на створення справедливого оподаткування доходів цифрових компаній і стимулюван-

ня підприємницької активності в цілому [14]. Основне довгострокове завдання ЄК полягає у спільній реформі системи оподаткування прибутку корпорацій, яка передбачає реєстрацію та оподаткування прибутків компаній у країні, де вони максимально взаємодіють зі споживачами через цифрові канали. Це дозволить країнам-членам ЄС оподатковувати прибуток тих корпорацій, які не мають фізичної присутності на їх території, проте генерують там свої доходи.

Цифрова компанія вважатиметься платником податку та матиме цифрову присутність у країні-члені ЄС, якщо дотримується хоча б одна з умов [14]:

сума щорічних доходів компанії у країні-члені ЄС перевищує 7 млн євро;

у поточному податковому році компанія має понад 100 тис. споживачів у зазначеній країні;

протягом поточного податкового року компанія має понад 3 тис. бізнес-контрактів на реалізацію цифрових товарів та послуг.

Спільне реформування системи оподаткування прибутків корпорацій також вплине на критерії розподілу прибутків між країнами-членами ЄС. Так, у пріоритеті будуть інтереси тих країн, на території яких компанія отримала максимальні прибутки від реалізації цифрових товарів та послуг. Це буде можливо, наприклад, завдяки інформації щодо місцезнаходження споживача в момент реалізації угоди.

Також ЄК запропонувала введення тимчасового непрямого податку – Digital Services Tax (DST) – на доходи, отримані в результаті надання певних цифрових послуг, зокрема на цифрову рекламу, цифрову посередницьку діяльність, яка дозволяє користувачам взаємодіяти з іншими користувачами і може полегшити продаж товарів і послуг між ними, а також на продаж даних, згенерованих з наданої користувачами інформації. Ставка податку становитиме 3% від доходу компаній із загальним річним доходом не менше 750 млн євро і доходами на території ЄС не менше 50 млн євро. Передбачається, що податкові надходження будуть збиратися країнами-членами ЄС, в яких знаходяться споживачі таких послуг.

Наразі ведуться дискусії щодо того, наскільки запропонований ЄК податок буде життєздатним. Слід відзначити недоліки запропонованих ЄК ініціатив [4; 6; 21]:

- 1) дублюють поточні дискусії ОЕСР;
- 2) загрожують фіскальному суверенітету країн-членів ЄС;
- 3) засновані на технічно складному та дорогому з точки зору реалізації механізмі визначення вартості, яку створюють користувачі;
- 4) базуються на спірному твердженні про те, що компанії, побудовані на основі цифрових бізнес-моделей, стикаються з більш низькими ефективними податковими ставками, ніж компанії, побудовані на основі традиційних бізнес-моделей;
- 5) передбачають оподаткування валового, а не чистого доходу, що, як наслідок: створює каскадні ефекти, які можуть призвести до подвійного або потрійного оподаткування операцій;

посилює податковий тиск на цифрові компанії, які працюють із низькою нормою прибутку;

дестимулює зростання цифрових компаній;

стимулює ухилення від оподаткування шляхом створення податкових схем, заснованих на оптимізації розмірів компанії;

б) не відповідають принципу податкової нейтральності, адже можуть призвести до дестимулювання окремих секторів економіки, компанії яких побудовані на основі традиційних бізнес-моделей, але розширюють свою цифрову присутність (наприклад, автомобілебудування).

Для підтримання ініціатив ЄК необхідна згода всіх країн-членів ЄС. Проте позиції країн розділилися – поки одні виступають проти (Ірландія, Швеція, Данія), інші розробляють свої національні рішення.

Національні рішення

У табл. 3 наведено національні рішення окремих країн світу щодо оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг.

Більшість розроблених країнами-членами ЄС рішень щодо оподаткування доходів від реалізації цифрових товарів та послуг є інтерпретаціями запропонованих ЄК ініціатив і не позбавлені їх недоліків. Як зазначено вище, в умовах глобалізації та цифровізації проблему оподаткування цифрових компаній доцільно вирішувати на наднаціональному рівні, оскільки будь-які рішення на національному рівні можуть привести до створення схем з ухилення від сплати податку (як прямо – з боку цифрової компанії, так і опосередковано – з боку споживачів¹), а також до ймовірності подвійного оподаткування.

¹ Коли в Росії з 2019 р. було введено ПДВ на покупку цифрової реклами у Facebook, це, відповідно, збільшило витрати на рекламу на 20%. У зв'язку з тим, що дана норма розповсюджувалася на акаунти, для яких Росія була вказана як країна компанії, це призвело до перереєстрації акаунтів на інші країни, наприклад Україну.

Таблиця 3 – **Національні рішення окремих країн світу щодо оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг**¹

Країна	Національні рішення
Австрія	З 2020 р. планується введення цифрового податку у розмірі 5% від доходу цифрових компаній
Великобританія	З 2020 р. планується введення цифрового податку на внутрішній дохід у розмірі 2%, яким будуть оподатковуватися цифрові компанії з річним доходом понад 500 млн фунтів стерлінгів (638 млн дол. США). Перші 25 млн фунтів стерлінгів (31,9 млн дол. США) доходу, отриманого на території Великобританії, будуть звільнені від оподаткування
Італія	Законом про бюджет 2019 р. № 145/2018 в Італії було впроваджено новий податок на цифрові послуги (DST). Цей податок замінює запропонований у 2017 р. «податок на інтернет». Ставка нового податку становить 3% від обороту цифрової компанії. Під оподаткування підпадають цифрові компанії з річним доходом понад 750 млн євро і загальною сумою цифрових послуг на території Італії понад 5,5 млн євро
Німеччина	Уряд Німеччини розглядає варіанти оподаткування прибутку від реалізації цифрових послуг. Однією з альтернатив є оподаткування доходів цифрових компаній за ставкою 15%. Також розглядається варіант, відповідно до якого компанії-резиденти, що розміщують цифрову рекламу, виступатимуть у ролі податкових агентів та сплачуватимуть до бюджету суму податку, нарахованого з доходу від реалізації такої цифрової реклами
Франція	У Франції обговорюється можливість введення податку GAFA ¹ в розмірі 3% з обороту цифрових компаній. Він буде націлений на компанії з річним оборотом понад 750 млн євро та продажами у Франції понад 25 млн євро. За допомогою цього податку передбачається мобілізувати до бюджету 500 млн євро
США	У січні 2018 р. Верховний суд США виніс рішення, відповідно до якого податкова служба штату може оподатковувати цифрові компанії, які отримують прибутки в цьому штаті, навіть якщо вони не мають там фізичної присутності. У жовтні 2018 р. у Конгресі США було представлено законопроект про справедливе оподаткування цифрових товарів і послуг, який сприятиме нейтральності, простоті та справедливості в оподаткуванні цифрових товарів та послуг

¹ Складено за даними джерел [5; 6; 9; 11; 15; 19; 22; 25].

Альтернативні підходи до оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг для України

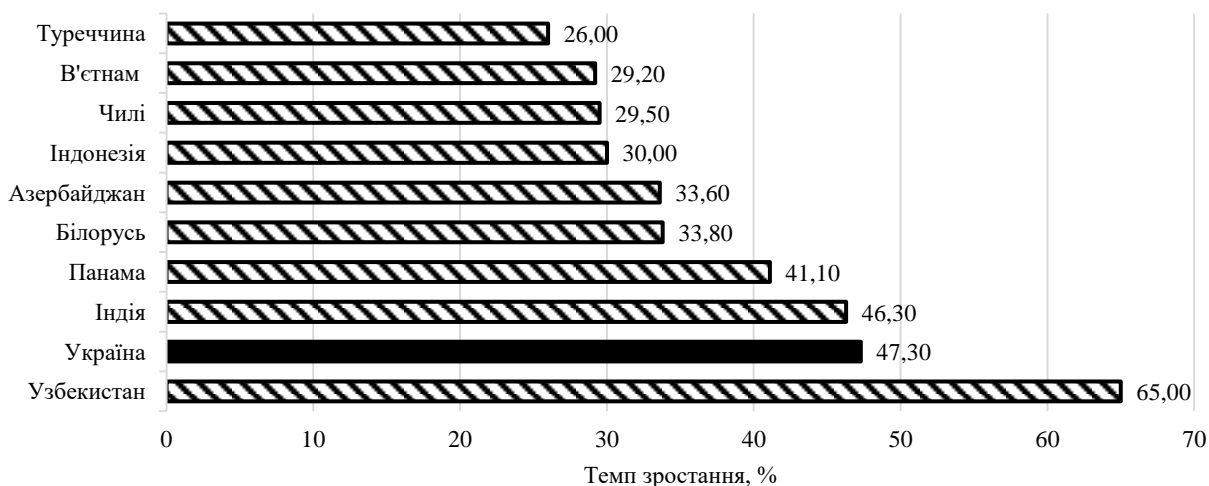
Україна являє собою один із перспективних рекламних ринків щодо зростання витрат у медіа (рис. 4). Тому вирішення проблем оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг в Україні є актуальним.

Цифрові компанії, які отримують прибутки в Україні, оподатковуються (п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу України):

податком на прибуток підприємств – за умови наявності у країні постійного представництва;

нерезидентним податком – за умови перерахування представництвом доходу з походженням в Україні своєму нерезиденту

¹ GAFA – аббревіатура, яка походить від перших літер в назві цифрових компаній Google, Apple, Facebook, Amazon.



Складено за даними джерела [3].

Рисунок 4 – Рекламні ринки з найбільшим зростанням витрат у медіа за період 2018-2021 рр. у поточних цінах 2018 р.

або за умови відсутності у нерезидента офіційного представництва в Україні.

З урахуванням цього, а також ініціатив ОЕСР та ЄК, можна визначити альтернативи щодо вирішення питання про оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг в Україні:

удосконалення або трансформація податку на прибуток підприємств з одночасним налагодженням механізму стягування нерезидентного податку;

упровадження ініціатив ОЕСР або ЄК;

побудова принципово нової системи оподаткування.

У табл. 4 наведено переваги та недоліки альтернативних підходів до оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг, які можуть бути впроваджені в Україні.

Таблиця 4 – Переваги та недоліки альтернативних підходів до оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг

Альтернатива	Переваги	Недоліки
1	2	3
Відмова від оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг	<ul style="list-style-type: none"> - сприяє розвитку цифрових компаній; - приваблює іноземні інвестиції; - не передбачає додаткових фінансових витрат на адміністрування 	<ul style="list-style-type: none"> - не мобілізує додаткові податкові надходження до бюджету; - не дозволяє накопичувати досвід оподаткування компаній, які працюють на основі цифрових бізнес-моделей (як національних, так і транснаціональних); - дестимулює підприємства, які працюють на основі традиційних бізнес-моделей; - викривляє інвестиційні рішення; - дозволяє створювати оптимізаційні податкові схеми міжнародними цифровими компаніями з метою ухилення від сплати податків

1	2	3
<p>Всеосяжне визначення цифрових товарів та послуг, включення їх у загальну систему оподаткування прибутку підприємств</p>	<ul style="list-style-type: none"> - мобілізує додаткові податкові надходження до бюджету; - дозволяє накопичувати досвід оподаткування національних компаній, які працюють на основі цифрових бізнес-моделей; - сприяє податковій нейтральності на національному рівні 	<ul style="list-style-type: none"> - передбачає додаткові фінансові витрати на адміністрування - не дозволяє оподатковувати транснаціональні цифрові компанії, які мають цифрову, проте не мають фізичної присутності у країні; - дестимулює національні цифрові компанії; - дозволяє створювати оптимізаційні податкові схеми міжнародними цифровими компаніями з метою ухилення від сплати податків; - не має емпірично підтвердженого економічного ефекту
<p>Тотальна відмова від оподаткування прибутку підприємств та перехід на оподаткування виведеного капіталу</p>	<ul style="list-style-type: none"> - сприяє розвитку цифрових компаній; - приваблює іноземні інвестиції; - скорочує фінансові витрати на адміністрування; - забезпечує зростання фінансових можливостей підприємств; - стимулює приплив внутрішніх і зовнішніх інвестицій; - забезпечує прозорість фінансової звітності; - скорочує витрати на адміністрування податку; - формує довірчі відносини між державою і платниками податків [28] 	<ul style="list-style-type: none"> - не мобілізує додаткові податкові надходження до бюджету за рахунок оподаткування цифрових національних та транснаціональних компаній; - не дозволяє накопичувати досвід оподаткування компаній, які працюють на основі цифрових бізнес-моделей (як національних, так і транснаціональних); - дозволяє створювати оптимізаційні податкові схеми міжнародними цифровими компаніями з метою ухилення від сплати податків; - не виключає вірогідності скорочення податкових надходжень до бюджету в перші роки впровадження; - не має емпірично підтвердженого економічного ефекту
<p>Упровадження податку на доходи від реалізації цифрових послуг (DST)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - є справедливим з позиції сучасної теорії цифрової праці; - мобілізує додаткові податкові надходження до бюджету; - дозволяє накопичувати досвід оподаткування національних компаній, які працюють на основі цифрових бізнес-моделей 	<ul style="list-style-type: none"> - дублює поточні дискусії ОЕСР; - загрожує фіскальному суверенітету країн-членів ЄС; - заснований на технічно складному та дорогому механізмі визначення вартості; - створює каскадні ефекти, які можуть привести до подвійного або потрійного оподаткування операцій; - посилює податковий тиск на цифрові компанії, які працюють із низькою нормою прибутку; - дестимулює зростання цифрових компаній

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> - стимулює ухилення від оподаткування шляхом створення податкових схем, заснованих на оптимізації розмірів компанії; - не відповідає принципу податкової нейтральності [6]; - спричиняє імовірність подвійного оподаткування
Створення нової системи оподаткування, заснованої на використанні сучасних блокчейн-технологій	<ul style="list-style-type: none"> - передбачає створення нових сучасних форматів податкової бази; - дозволяє відмовитися від посередницьких послуг підприємств як податкових агентів; - нараховує та мобілізує податки в режимі реального часу або наближеного до нього; - дозволяє відмовитися від авансових податкових платежів та податків, що розраховуються шляхом співставлення доходів і видатків за період часу; - формує новий підхід до податкового адміністрування, заснованого на принципах прозорості, контрольованості, безпечності, ефективності; - мобілізує додаткові податкові надходження до бюджету; - скорочує витрати на адміністрування податків [28, с. 111-114] 	<ul style="list-style-type: none"> - не має досвіду впровадження такої податкової системи; - передбачає зростання державних видатків на наукові дослідження та розробки у сфері блокчейн-технологій – у коротко- та середньостроковій перспективі; - потребує перекваліфікації адміністративного персоналу у STEM-персонал; - несе ризик соціального неприйняття – зв'язок із криптовалютами, які злочинці використовують з метою приховування своєї діяльності; - несе регуляторні ризики – відсутній достатній досвід реалізації масштабних блокчейн-проектів у регульованому середовищі; - несе технічні загрози – проблеми з пропускнуною спроможністю, затримкою обробки транзакцій, розмірами і швидкістю поширення даних, безпекою у вигляді можливості «атаки 51%», відмінністю версій, забезпеченням сумісності множинних ланцюжків тощо [28, с. 111-112; 30; 32]

Пропозиції для України

З урахуванням намагання України трансформувати чинний податок на прибуток підприємств і перейти на податок на виведений капітал, а також загального вектора країни вбік ЄС можна сформулювати такі рекомендації щодо оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг в Україні.

1. Оскільки Україна наразі не має достатніх фінансових ресурсів для інвесту-

вання в розвиток смарт-промисловості, створення додаткових податкових надходжень до бюджету за рахунок оподаткування доходів від реалізації цифрових товарів та послуг може мати певні позитивні наслідки. Отже, альтернатива щодо повної відмови від оподаткування доходів від реалізації цифрових товарів і послуг є недоцільною.

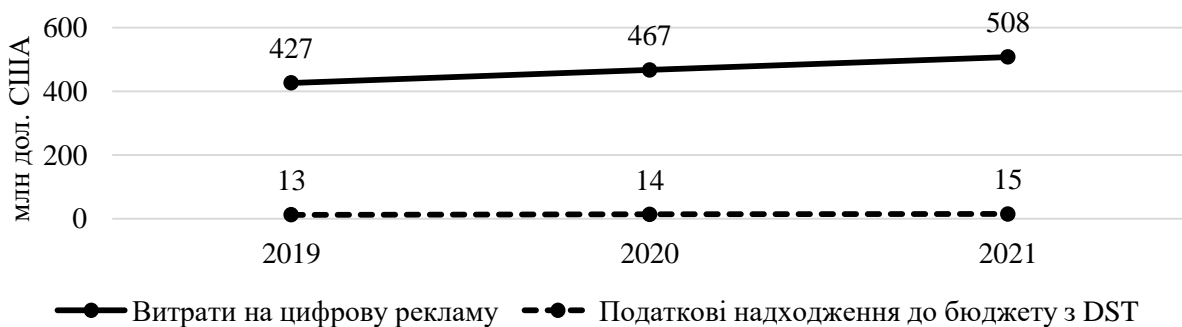
2. Якщо Україна перейде на альтернативну систему оподаткування прибутку

підприємств – податок на виведений капітал, то вона не зможе стягувати податки з прибутків цифрових компаній. Альтернативна система оподаткування передбачає виникнення податкового зобов'язання в момент виведення капіталу або прирівняних до нього операцій. Як наслідок, отримання прибутків від реалізації цифрових товарів та послуг не буде підпадати під оподаткування. Отже, альтернатива щодо всеосяжного визначення цифрових товарів та послуг та включення їх у загальну систему оподаткування прибутку корпорацій не дозволить оподатковувати доходи від реалізації цифрових товарів та послуг.

3. Упровадження національного вирішення проблеми оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів і послуг може призвести до виникнення значних витрат бюджету, спрямованих на здійснення додаткових досліджень і створення тех-

нічно складного механізму визначення вартості, а також до імовірності виникнення подвійного оподаткування, що несприятливо позначиться на загальному іміджі країни.

4. Україні необхідно накопичувати досвід оподаткування цифрових компаній, а також стежити за світовими тенденціями в оподаткуванні. Підтримка майбутніх ініціатив ОЕСР або ЄК щодо оподаткування цифрових компаній з одночасним переходом на податок на виведений капітал може мати для України найбільший економічний ефект. Так, ураховуючи поточні витрати на цифрову рекламу в Україні [12], їх потенційні темпи зростання (рис. 5), а також запропоновану ЄК ставку DST, можна зробити прості прогнози щодо додаткових податкових надходжень до бюджету від упровадження поточної ініціативи ЄК – введення DST.



Розраховано з урахуванням того, що у 2017 р. в Україні витрати на цифрову рекламу становили 350 млн дол.; темп зростання витрат до 2021 р. становитиме 47,3%, ставка DST – 3%.

Рисунок 5 – Перспективи податкових надходжень з DST до бюджету України у 2019-2021 рр.

Упровадження DST може принести додаткові податкові надходження до бюджету України від 10 до 15 млн дол. Це може виявитися важливою підтримкою на етапі відмови від податку на прибуток підприємств та переходу на податок на виведений капітал, що забезпечить скорочення податкових надходжень до бюджету у перші роки реформи.

Введення DST або будь-якої іншої ініціативи ОЕСР або ЄК щодо оподатку-

вання прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг, заснованої на теорії цифрової праці, потребує пошуку та впровадження механізмів визначення вартості, яка була створена у тій чи іншій країні користувачами, а також сплати податку. Зокрема, це можна реалізувати шляхом:

пропорційного розподілу за критерієм зареєстрованих у країні користувачів – податок сплачує цифрова компанія;

пропорційного розподілу за критерієм залишених реакцій (лайків, коментарів, тощо) мешканцями відповідної країни – податок сплачує цифрова компанія;

пропорційного розподілу за критерієм рекламних витрат на ту або іншу країну – податок сплачує цифрова компанія;

визначення витрат на споживання цифрових товарів та послуг – податок сплачує податковий агент цифрової компанії, який є резидентом – юридичною особою, яка або сама споживає цифрові товари та послуги, або виступає посередником у споживанні цифрових товарів та послуг резидентами – фізичними особами.

Для впровадження в Україні оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг доцільним є вирішення технічних, технологічних, економічних та правових проблем, які стримують розвиток цифрової економіки у країні [30, с. 63].

У технічному та технологічному контексті важливо розробити та впровадити механізм визначення вартості, яка створена в Україні, та механізм сплати податку на прибуток від реалізації цифрових товарів та послуг. Також доцільним є вживання заходів, спрямованих на розширення техніко-технологічного забезпечення приватного та державного секторів задля можливості впровадження сучасних підходів до визначення вартості й оподаткування.

В економічному та правовому контексті в законодавстві України необхідно визначити поняття «цифрові товари», «цифрові послуги», «реалізація цифрових товарів та послуг»; розробити критерії та класифікацію цифрових товарів та послуг. Також доцільно визначитися з податковою політикою щодо оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг та критеріями, за якими вважається, що компанія-нерезидент має цифрову присутність в Україні. При прийнятті рішення щодо впровадженні DST у Податковий кодекс України мають бути внесені відповідні правки, спрямовані на гармонізацію наявних у податковій системі України по-

датків та уникнення подвійного оподаткування.

Наступним кроком у трансформації податкової системи України, що потребує подальших досліджень, може стати формування передумов створення принципово нової системи оподаткування цифрових товарів та послуг, заснованої на використанні сучасних цифрових технологій, зокрема блокчейн.

Література

1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 1: 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1
2. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Public Consultation Document. OECD, 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
3. Advertising markets with the highest major media expenditure growth worldwide between 2018 and 2021. Statista, 2018. URL: <https://www.statista.com>
4. Bauer M. Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. RECIPE Occasional Paper, 2018. URL: http://ecipe.org/app/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf
5. Bunn D. A Distortionary and Complex Digital Tax Proposal from the UK. *Tax Foundation*. 2018. URL: <https://taxfoundation.org/distortionary-complex-digital-tax-proposal-uk/>
6. Bunn D. A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax. *Tax Foundation*. 2018. Fiscal Fact № 618. URL: <https://taxfoundation.org/eu-digital-tax-criticisms/>

7. Digital advertising. Digital Market Outlook. *Statista*. 2018. URL: <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>
8. Digital media. Digital Market Outlook. *Statista*. 2018. URL: <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>
9. Digital Goods and Services Tax Fairness Act of 2018. *Congress.gov*. 2018. URL: <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/senate-bill/3581/text>
10. Digital Services – definition and examples. Guidance: Classification chart for digital services including definitions and digital service maturity model. *Government of Western Australia*. 2018. URL: <https://www.wa.gov.au/sites/default/files/2018-07/Digital%20services%20definition%20and%20examples.pdf>
11. Eckert V., Jacob-Phillips Sh. Germany looks into tax move on foreign internet firms – report. *Reuters*. 2019. URL: <https://uk.reuters.com/article/uk-eu-tax-digital-germany/germany-looks-into-tax-move-on-foreign-internet-firms-report-idUKKCN1Q40NV>
12. European countries ranked by digital advertising spending in 2017. *Statista*. 2018. URL: <https://www.statista.com/statistics/448891/largest-digital-ad-markets-in-europe/>
13. Facebook. *Statista*. 2019. *Statista*, 2018. URL: <https://www.statista.com>
14. Fair Taxation of the Digital Economy. *European Commission*. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en
15. France unveils plans for its GAFA tax, a new taxation on digital companies. *Euronews*. 2019. URL: <https://www.euronews.com/2019/03/06/france-unveils-plans-for-its-gafa-tax-a-new-taxation-on-digital-companies>
16. Fuchs Chr. The online advertising tax. A Digital Policy Innovation. CAMRI Policy Briefs 1. 2018. URL: <https://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddvv>
17. Google. Alphabet. *Statista*. 2019. URL: <https://www.statista.com>
18. How a Media Barter Can Extend Your Advertising Budget. *Capitol media solutions*. 2018. URL: <https://capitolmediasolutions.com/blog/media-barter-to-extend-ad-budget/>
19. Italy introduces new digital services tax. *EY Tax Insight*. 2019. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_introduces_new_digital_services_tax/\\$FILE/2019G_012828-18Gbl_Indirect_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_introduces_new_digital_services_tax/$FILE/2019G_012828-18Gbl_Indirect_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf)
20. McCrindle M. New generations at work: attracting, recruiting, retraining and training Generation Y. Norwest Business Park, New South Wales: McCrindle Research, 2006. 25 p.
21. Næss-Schmidt H. S., Thelle M. H., Basalisco B., Sørensen P., Lumby B.M. The Proposed EU Digital Services: Effects on welfare, growth and revenues. *Copenhagen Economics*. 2018. URL: <https://www.copenhageneconomics.com/publications/publication/the-proposed-eu-digital-services-tax-effects-on-welfare-growth-and-revenues>
22. Nash C. Austria Wants ‘Digital Barter’ Tax on Functions Like Google Search, 2017. URL: <https://www.breitbart.com/tech/2017/05/01/austria-wants-digital-barter-tax-on-functions-like-google-search/>
23. Price comparison of hardcover books and eBooks in \$ US. *Statista*. 2018. URL: <https://www.statista.com>
24. Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. Fact Sheet. *European Commission*. 2015. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm
25. Valente P. The Italian Web Tax from a National and International Perspective. *European Taxation*. 2018. URL: https://static1.squarespace.com/static/55a50b8ee4b00f4e23b93618/t/5b30c65388251b30912b77ea/1529923158712/2018_05_PV_The+Italian+Web+Tax+from+a+National+and+International+Perspective.pdf
26. Vishnevsky V. P., Chekina V. D. Robot vs tax inspector or how the fourth industrial revolution will change the tax system: a review of problems and solutions.

Journal of Tax Reform. 2018. Vol. 4, no. 1. pp. 6-26. doi: <http://doi.org/10.15826/jtr.2018.4.1.042>

27. Аукціон. *Google support*. 2019. URL: <https://support.google.com/google-ads/answer/142918?hl=uk>

28. Виєцкая О. В. Современные тенденции в налогообложении прибыли корпораций: перспективы налога на выведенный капитал. *Экономика промышленности*. 2018. № 2(82). С. 23-49. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.024>.

29. Вишневецький В. П., Вієцька О. В., Гаркушенко О. М. та ін. *Смарт-промисловість в епоху цифрової економіки: перспективи, напрями і механізми розвитку*. Київ: Ін-т економіки пром-сті НАН України, 2018. 192 с.

30. Гаркушенко О. Н., Тиель М. НДС в условиях перехода к цифровой экономике: уроки для Украины. *Экономика промышленности*. 2018. № 4 (84). С. 42-71. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.04.042>.

31. Генкин А. Блокчейн-скептики: реальны ли угрозы и риски? *Деловой журнал «Инвест-Форсайт»*. 2017. URL: <https://www.if24.ru/blokchejnskeptiki-realny-li-ugrozy-i-riski/>

32. Свон М. Блокчейн. Схема новой экономики. Москва: Олимп-Бизнес, 2015. 142 с.

33. Хиты продаж. Издательство Наш формат. 2019. URL: https://www.yakaboo.ua/book_publisher/view/Nash_Format/?book_publication=Jelektronnaja&custom=is_top_sale

References

1. OECD (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 1: 2015 Final Report. Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1

2. OECD (2019). Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Public Consultation Document. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

3. Statista (2018). Advertising markets with the highest major media expenditure growth worldwide between 2018 and 2021. Retrieved from <https://www.statista.com>

4. Bauer, M. (2018). Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. RECIPE Occasional Paper. Retrieved from http://ecipe.org/app/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf

5. Bunn, D. (2018). A Distortionary and Complex Digital Tax Proposal from the UK. *Tax Foundation*. Retrieved from <https://taxfoundation.org/distortionary-complex-digital-tax-proposal-uk/>

6. Bunn, D. (2018). A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax. *Tax Foundation. Fiscal Fact*. № 618. Retrieved from <https://taxfoundation.org/eu-digital-tax-criticisms/>

7. Statista. (2018). Digital advertising. Digital Market Outlook. Retrieved from <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>

8. Statista. (2018). Digital media. Digital Market Outlook. Retrieved from <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>

9. Digital Goods and Services Tax Fairness Act of 2018 (2018). Retrieved from <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/senate-bill/3581/text>

10. Government of Western Australia (2018). Digital Services – definition and examples. Guidance: Classification chart for digital services including definitions and digital service maturity model. Retrieved from <https://www.wa.gov.au/sites/default/files/2018-07/Digital%20services%20definition%20and%20examples.pdf>

11. Eckert, V., & Jacob-Phillips, Sh. (2019). Germany looks into tax move on foreign internet firms – report. *Reuters*. Retrieved from <https://uk.reuters.com/article/uk-eu-tax-digital-germany/germany-looks-into-tax-move-on-foreign-internet-firms-report-idUKKCN1Q40NV>
12. Statista (2018). European countries ranked by digital advertising spending in 2017. Retrieved from <https://www.statista.com/statistics/448891/largest-digital-ad-markets-in-europe/>
13. Statista (2018). Facebook. Statista. 2019. Retrieved from <https://www.statista.com>
14. European Commission (2018). Fair Taxation of the Digital Economy. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en
15. Euronews (2019). France unveils plans for its GAFA tax, a new taxation on digital companies. Retrieved from <https://www.euronews.com/2019/03/06/france-unveils-plans-for-its-gafa-tax-a-new-taxation-on-digital-companies>
16. Fuchs, Chr. (2018). The online advertising tax. A Digital Policy Innovation. CAMRI Policy Briefs 1. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddvv>
17. Statista (2019). Google. Alphabet. Retrieved from <https://www.statista.com>
18. How a Media Barter Can Extend Your Advertising Budget (2018). Retrieved from <https://capitolmediasolutions.com/blog/media-barter-to-extend-ad-budget/>
19. EY Tax Insight (2019). Italy introduces new digital services tax. Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_introduces_new_digital_services_tax/\\$FILE/2019G_012828-18Gbl_Indirect_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_introduces_new_digital_services_tax/$FILE/2019G_012828-18Gbl_Indirect_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf)
20. McCrindle, M. (2006). New generations at work: attracting, recruiting, retraining and training Generation Y. Norwest Business Park. New South Wales: McCrindle Research. 25 p.
21. Næss-Schmidt, H. S., Thelle, M. H., Basalisco, B., Sørensen, P., & Lumby, B.M. (2018). The Proposed EU Digital Services: Effects on welfare, growth and revenues. Copenhagen Economics. Retrieved from <https://www.copenhageneconomics.com/publications/publication/the-proposed-eu-digital-services-tax-effects-on-welfare-growth-and-revenues>
22. Nash, C. (2017). Austria Wants ‘Digital Barter’ Tax on Functions Like Google Search. Retrieved from <https://www.breitbart.com/tech/2017/05/01/austria-wants-digital-barter-tax-on-functions-like-google-search/>
23. Statista (2018). Price comparison of hardcover books and eBooks in \$ US. Retrieved from <https://www.statista.com>
24. European Commission (2015). Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. Fact Sheet. Retrieved from http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5175_en.htm
25. Valente, P. (2018). The Italian Web Tax from a National and International Perspective. European Taxation. Retrieved from https://static1.squarespace.com/static/55a50b8ee4b00f4e23b93618/t/5b30c65388251b30912b77ea/1529923158712/2018_05_PV_The+Italian+Web+Tax+from+a+National+and+International+Perspective.pdf
26. Vishnevsky, V. P., & Chekina, V. D. (2018). Robot vs tax inspector or how the fourth industrial revolution will change the tax system: a review of problems and solutions. *Journal of Tax Reform*, Vol. 4, no. 1, pp. 6-26. doi: <http://doi.org/10.15826/jtr.2018.4.1.042>
27. Google support (2019) Auktzion. Retrieved from <https://support.google.com/google-ads/answer/142918?hl=uk>
28. Viietska, O. V. (2018). Modern trends in corporate income taxation: perspectives of the withdrawn capital tax. *Econ. promisl.*, 2 (82), pp. 23-49. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.024> [in Russian].
29. Vishnevsky, V. P., Viietska, O. V., Garkushenko, O. M., Kniaziev, S. I., Liah,

O. V., Chekina, V. D., & Cherevatsky, D. Yu. (2018). Smart industry in the digital era: perspectives, direct and mehanzmi development. In V. P Vishnevsky (Ed.); NAS of Ukraine, Institute of Industrial Economics of NAS of Ukraine, 192 p.

30. Garkushenko, O. N. & Thiel, M. (2018). VAT in conditions of transition to the digital economy: lessons for Ukraine. *Econ. promisl.*, 4(84), pp. 42-71. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.04.042>.

31. Genkin, A. (2017). Blockchain skeptics: are the threats and risks real? Busi-

ness magazine «Invest-Foresight». Retrieved from <https://www.if24.ru/blokchejnskeptiki-realny-li-ugro-zy-i-riski/> [in Russian].

32. Svon, M. (2015). Blockchain. The scheme of the new economy. Moscow: Olymp-Business, 142 c. [in Russian].

33. Publishing Our format. (2019). Best-sellers. Retrieved from https://www.yakaboo.ua/book_publisher/view/Nash_Format/?book_publication=Jelektronnaja&custom=is_top_sale/ [in Russian].

Олеся Витальевна Вицкая,

канд. экон. наук, с.н.с.

Институт экономики промышленности НАН Украины
03057, Украина, г. Киев, ул. М. Капнист, 2

e-mail: info.violes@gmail.com

<http://orcid.org/0000-0003-0051-2746>

ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ЦИФРОВЫХ ТОВАРОВ И УСЛУГ В УКРАИНЕ

Традиционная система налогообложения прибыли корпораций не соответствует тенденциям растущего рынка цифровых товаров и услуг, а также особенностям новых цифровых бизнес-процессов и бизнес-моделей. Это обуславливает необходимость создания новой системы налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг.

На сегодняшний день сформировался ряд факторов, которые должны быть учтены при построении новой системы налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг, а именно: пока отсутствует четкое определение цифровых товаров и услуг, границы между цифровыми, частично цифровыми и нецифровыми товарами и услугами, а также бизнес-процессами, бизнес-моделями и компаниями; до момента широкого распространения цифровых бизнес-процессов и бизнес-моделей важно создать и накопить опыт налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг; при реализации цифровых товаров и услуг есть вероятность возникновения «доходов без гражданства»; появление новых бизнес-процессов и бизнес-моделей обуславливает возникновение новых взглядов на формирование стоимости цифровых товаров и услуг, которые должны учитываться при налогообложении прибыли от их реализации; в условиях глобализации и цифровизации разница между ценой цифровых товаров в пределах стран может искажать решения компаний и потребителей, а разница между ценой физических и цифровых товаров может влиять на потенциальные налоговые поступления в бюджет; существуют альтернативные позиции относительно того, действительно ли реальная эффективная налоговая ставка цифровых компаний выше реальной эффективной налоговой ставки традиционных компаний; появление цифровых бизнес-моделей способствует формированию новых или трансформации старых подходов к расчетам, в частности рекламный бартер.

Все мероприятия, направленные на создание системы налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг, можно разделить на следующие группы: дискуссии Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР); инициативы Европей-

ской Комиссии (ЕК); национальные решения. Исходя из вектора Украины в направлении Европейского Союза, а также возможности трансформации налога на прибыль предприятий в налог на выведенный капитал, существует пять основных альтернатив налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг: 1) отказ от налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг; 2) всеобъемлющее определение цифровых товаров и услуг и включение их в общую систему налогообложения прибыли предприятий; 3) тотальный отказ от налогообложения прибыли предприятий и переход на налогообложение выведенного капитала; 4) введение налога на доходы от реализации цифровых услуг – Digital Services Tax (DST); 5) создание новой системы налогообложения, основанной на использовании современных блокчейн-технологий. С учетом преимуществ и недостатков каждой из представленных альтернатив разработаны рекомендации по совершенствованию системы налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг. Рассчитано, что при условии внедрения DST государственный бюджет Украины будет получать ежегодно до 2021 г. от 10 до 15 млн долл. США.

Ключевые слова: цифровые товары и услуги, налогообложения прибыли от реализации цифровых товаров и услуг, налог на прибыль, налог на доходы от реализации цифровых услуг, Digital Services Tax (DST).

Olesia V. Vietska,

PhD in Economics

Institute of Industrial Economics of the NAS of Ukraine

03057, Ukraine, Kyiv, M. Kapnist Str., 2

e-mail: info.violes@gmail.com

<http://orcid.org/0000-0003-0051-2746>

PERSPECTIVES OF TAXING AN INCOME FROM DIGITAL GOODS AND SERVICES' SALES IN UKRAINE

The traditional system of corporate income taxation does not match the growing digital goods and services market, as well as the characteristics of new digital business processes and business models. This necessitates the creation of new system of taxing an income from digital goods and services' sales.

To date, a number of factors that should be taken into account, when building a new system of taxation of income from digital goods and services' sales have emerged: 1) there is no precise definition of digital goods and services, clear boundaries between digital, partially digital and non-digital goods and services, as well as business processes, business models and companies; 2) it is important to create and accumulate experience in taxation of income from digital goods and services' sales prior the wide spread of digital business processes and business models; 3) there is the likelihood of emerging a "stateless income" when selling digital goods and services; 4) the introduction of new business processes and business models leads to the rise of new views on value formation of digital goods and services, which should be taken into account when taxing income from their implementation; 5) in the context of globalization and digitalization the difference between the price of digital goods within countries can distort the decisions of companies and consumers, and the difference between the price of physical and digital goods can affect potential tax revenues; 6) there are alternative views on whether the real effective tax rate of digital companies is higher than the real effective tax rate of traditional companies; 7) the emergence of digital business models contributes to the formation of new or transformation of old approaches to settlements, for example, advertising barter.

All activities, aimed at creating a system of taxing an income from digital goods and services' sales can be divided into the following groups: discussions of the Organization for Economic Cooperation and Development; initiatives of the European Commission; national decisions. Considering the vector of Ukraine towards membership in the European Union, as well as the possibility of transforming the corporate income tax into a withdrawn capital tax, there are five main alternatives for taxing an income from digital goods and services' sales: 1) abandonment to tax an income from digital goods and services' sales; 2) a comprehensive definition of digital goods and services and their inclusion in the general system of corporate income taxation; 3) a total cancellation from corporate income tax and transition to withdrawn capital tax; 4) introduction of a tax on income from digital services' sales – Digital Services Tax (DST) 5) creation of a new tax system, based on the modern blockchain technologies. Taking into account advantages and disadvantages of each of the presented alternatives, recommendations on improving the system of taxing an income from digital goods and services' sales were developed. In particular, in the paper is calculated that, in case of DST introduction, the state budget of Ukraine will receive annually from 10 to 15 million US dollars by 2021.

Keywords: digital goods and services, taxing an income from digital goods and services' sales, income tax, tax on income from digital services' sales, Digital Services Tax (DST).

JEL: H250, L810

Формати цитування:

Вісцька О. В. Перспективи оподаткування прибутку від реалізації цифрових товарів та послуг в Україні. *Економіка промисловості*. 2019. № 2 (86). С. 30-50. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry 2019.02.030>

Viietska, O. V. (2019). Perspectives of taxing an income from digital goods and services' sales in Ukraine. *Econ. promisl.*, 2 (86), pp. 30-50. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry 2019.02.030>

Надійшла до редакції 14.05.2019 р.