

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису

**ЛАБАДІН ВІТАЛІЙ ІГОРОВИЧ**

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З  
ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ТОВАРІВ І ПОСЛУГ У СФЕРІ  
ТРАНСКОРДОННОЇ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ**

Спеціальність – 081 «Право»

(Галузь знань – 08 Право)

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ **В. І. Лабадін**

Науковий керівник – **Дмитренко Емілія Станіславівна**, доктор юридичних наук, професор

**Київ – 2023**

## АНОТАЦІЯ

*Лабадін В. І.* Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 – Право). – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2023.

У дисертації здійснено комплексне та системне дослідження правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.

Поняття транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування запропоновано розглядати у широкому і вузькому значеннях. У широкому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є сукупність суспільних відносин за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, і у яких принаймні один учасник вступає у суспільні відносини з метою отримання прибутку, у зв'язку з чим у їх учасників виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Такі суспільні відносини виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, зокрема й операцій з постачання електронних товарів і послуг, які підлягають оподаткуванню. У вузькому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є суспільні відносини за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, у яких принаймні один учасник вступає у ці відносини з метою отримання прибутку, і які виникають щодо постачання товарів, послуг та (або) робіт, які замовляються (у випадку товарів, послуг, робіт) та постачаються (у випадку послуг, робіт) повністю (переважно)

дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків.

Для цілей оподаткування запропоновано в авторській редакції визначення понять «електронні товари» та «електронні послуги»: електронні товари – це нематеріальні блага, які існують виключно в електронній (цифровій) формі, мають матеріальну цінність, придатні для зчитування комп'ютерним обладнанням і передачі в електронній формі за допомогою систем електронної комунікації; електронні послуги – це послуги, які надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, з використанням мережі Інтернет, індивідуалізовано (на запит конкретно визначеного отримувача послуг), дистанційно (без фізичної присутності сторін відносин в одному місці) і автоматизовано (без втручання людини або з таким мінімальним людським втручанням, яке вимагається для автоматизованого надання послуг).

З'ясовано зміст міжнародних стандартів, зокрема щодо оподаткування операцій із постачання електронних товарів і послуг за місцезнаходженням споживача, а не постачальника, та механізмів стягнення ПДВ у цих операціях. Такі механізми різняться залежно від складу учасників операції: якщо споживачем є суб'єкт господарювання (B2B операції), найбільш дієвим механізмом вважається покладення обов'язків з нарахування і сплати податку на отримувача відповідних послуг чи нематеріальних товарів (reverse charge); якщо споживачем є фізична особа (B2C операції), яка не є суб'єктом господарювання, найбільш дієвим механізмом вважається реєстрація нерезидента-постачальника платником ПДВ у країні місцезнаходження споживача з покладенням на такого постачальника податкових обов'язків.

Проаналізовано зарубіжний досвід із питання, що розглядається, та з'ясовано, що модель реєстрації іноземного постачальника платником податку в державах-членах ЄС знайшла більш універсальне застосування, ніж в інших країнах, що обумовлено статусом цього утворення. Зокрема, реєстрація іноземного постачальника платником ПДВ можлива або в кожній державі-члені

ЄС, де здійснюються оподатковувані операції, або ж через так звану систему єдиного вікна One Stop Shop, яка дозволяє зареєструватися, адмініструвати і сплачувати ПДВ у всіх державах-членах ЄС з використанням цієї однієї системи, що знімає необхідність реєструватися платником податку окремо у кожній державі-члені ЄС за місцезнаходження споживача, де здійснюються оподатковувані операції. Ця система доступна для постачальників, які знаходяться в ЄС і поза ЄС. Зазначено, що досвід США у частині оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг є відмінним від досвіду України і ЄС, зважаючи на відсутність ПДВ або подібного податку на федеральному рівні США, тоді як податки на споживання (податок з продажу і податок на користування) запроваджуються на рівні штатів, які самостійно і по-різному визначають порядок оподаткування цих операцій.

Встановлено, що законодавство України узгоджується з рекомендаціями Організації економічного співробітництва і розвитку та практикою ЄС. Зокрема, для оподаткування ПДВ В2В операцій з постачання нерезидентами послуг (зокрема, електронних), місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні використовується механізм нарахування податку у джерела виплати, за яким отримувач послуг зобов'язаний нарахувати і сплатити податок в Україні. Для оподаткування В2С операцій з постачання нерезидентами електронних послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні діє механізм реєстрації нерезидента-постачальника платником ПДВ, за яким нерезидент повинен нараховувати і сплачувати ПДВ самостійно. При цьому, для цілей оподаткування категорія «електронні послуги», яка визначена в податковому законодавстві, фактично включає й електронні товари.

Запропоновано авторське визначення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції – як суспільних відносин публічно-владного характеру, які мають на меті забезпечення законних публічних та похідних приватних інтересів сторін, виникають та існують з приводу

справляння непрямих податків щодо операцій із постачання електронних товарів та (або) послуг, здійснюваних дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем між сторонами, які перебувають під юрисдикцією (за участі суб'єктів) двох або більше держав. З'ясовано специфіку таких правовідносин та їх структури. Визначено, що об'єктом цих правовідносин є: кошти від сплати непрямих податків, справляння яких врегульовано податковим законодавством; діяння (дії та бездіяльність) і результати діянь (дій і бездіяльності) їх суб'єктів; інші майнові і немайнові блага, щодо яких виникають і існують податкові правовідносини. Особливістю об'єкта досліджуваних правовідносин є те, що за однією операцією він може одночасно виникати у двох або більше країнах (місцезнаходження постачальника і отримувача електронних товарів і послуг). Узагальнено, що суб'єктний склад цих податкових правовідносин відрізняється залежно від моделі відносин – у B2B відносинах зазвичай кожна сторона операції (постачальник і отримувач) вступає у податкові правовідносини з податковим органом країни свого місцезнаходження відповідно до локальних правил; у B2C відносинах постачальник може вступати у податкові правовідносини як в країні свого місцезнаходження, так і в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг, а отримувач – не вступати у такі відносини взагалі. Суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників складають зміст таких податкових правовідносин та можуть варіюватися залежно від об'єкту і суб'єктного складу правовідносин. Зроблено висновок, що для виникнення досліджуваних правовідносин основним юридичним фактом є здійснення операції з постачання (придбання) електронних товарів та (або) послуг; підставами їх зміни можуть бути фактичні підстави, зміни у нормативно-правовому регулюванні, зміни у статусі їх суб'єктів; підставами їх припинення є відповідні життєві обставини і зміни у правовому регулюванні, які впливають на податкові правовідносини (окремі їх елементи) таким чином, що ці правовідносини перестають існувати.

Визначено, що особливостями податкового законодавства з оподаткування в Україні операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам, яке було прийняте у 2021 році та почало діяти у 2022 році, є те, що нерезидент визначений як самостійний платник ПДВ, який повинен виконувати податкові обов'язки і реалізовувати податкові права, пов'язанні з оподаткуванням операцій з такого постачання електронних послуг. Механізм адміністрування ПДВ щодо нерезидентів характеризується спрощеністю – нерезидент має менший обсяг обов'язків і прав порівняно з платником ПДВ – резидентом, а реалізуються такі обов'язки і права переважно шляхом електронної взаємодії між нерезидентом і контролюючим органом через спеціальне портальне рішення.

Встановлено, що правовий статус нерезидента – платника ПДВ в Україні має низку особливостей порівняно з правовим статусом платника ПДВ – резидента. Акцентовано увагу на окремі недоліки і прогалини відповідного правового регулювання щодо оподаткування операцій за участю нерезидента – платника ПДВ. Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України з метою удосконалення норм про: визнання нерезидентів платниками ПДВ (пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14); порядок надсилання нерезиденту повідомлень на чинну електронну адресу нерезидента (пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56, п. 58-1.2 ст. 58-1, п. 208-1.11 ст. 208-1); можливість отримання нерезидентами-платниками ПДВ індивідуальних податкових консультацій англійською мовою (ст. 52); порядок визначення місця постачання електронних послуг (п. 186.3-1 ст. 186); базу оподаткування ПДВ (п. 208-1.6 ст. 208-1) тощо.

У результаті виконаного дослідження сформульовано низку інших висновків, пропозицій та рекомендацій, що сприятиме удосконаленню правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, підвищить його ефективність та захист прав і законних інтересів суб'єктів відповідних податкових правовідносин. Практичне значення отриманих результатів полягає

в тому, що основні положення дисертаційного дослідження можуть бути використані у правозастосовній, нормотворчій, науковій і освітній діяльності.

**Ключові слова:** транскордонна електронна комерція, суб'єкт електронної комерції, електронний правочин, постачання електронних товарів і послуг, правове регулювання, правовий статус, юридична особа, нерезидент, податкові правовідносини, оподаткування, міжнародні стандарти оподаткування, принципи оподаткування, податок на додану вартість, платник податку, контролюючий орган.

## ABSTRACT

*Labadin V. I.* Legal regulation of taxation of transactions for the supply of electronic goods and services in the field of cross-border electronic commerce. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for the degree of the Doctor of Philosophy in specialty 081 "Law" (08 – Law). – Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, 2023.

This dissertation provides a comprehensive and systematic study of the legal regulation of taxation of transactions for the supply of electronic goods and services in the field of cross-border electronic commerce.

The concept of cross-border electronic commerce for taxation purposes is proposed to be considered in broad and narrow meanings. In a broad meaning, cross-border electronic commerce for taxation purposes is a set of public relations with the participation of two or more parties located under the jurisdiction of two (several) states, where at least one party enters into public relations for the purpose of obtaining profit, in connection with which their parties have legal rights and obligations, in particular regarding the payment of taxes. Such public relations arise in connection with the execution of juridical acts regarding tangible and (or)

intangible goods, carried out completely (primarily) remotely in electronic form with the use of information and communication systems, in particular in connection with transactions for the supply of electronic goods and services that are subject to taxation. In a narrow meaning, cross-border electronic commerce for taxation purposes is a public relationship with the participation of two or more parties located under the jurisdiction of two (several) states, where at least one party enters into public relations for the purpose of obtaining profit, and which arises in connection with the supply of goods, services and (or) works that are ordered (in the case of goods, services, works) and delivered (in the case of services, works) completely (primarily) remotely in electronic form with the use of information and communication systems, in connection with which their parties have legal rights and obligations, in particular regarding the payment of taxes.

For taxation purposes, doctrinal definitions of the concepts of electronic goods and electronic services were proposed: electronic goods are defined as intangible goods that exist exclusively in electronic (digital) form, have material value, are suitable for reading by computer equipment and transmission in electronic form with the use of information and communication systems; electronic services are defined as services that are provided by means of information and communication systems, with the use of the Internet, on an individual basis (at the request of a specifically defined recipient of services), remotely (without the physical presence of the parties of the relationship in one place), and in an automatic mode (without human intervention or with such human intervention minimally required for the provision of services in an automatic mode).

The relevant international standards have been studied out, in particular those related to the taxation of transactions for the supply of electronic goods and services according to the destination principle, and the mechanisms for VAT collection in these transactions. Such mechanisms differ depending on the status of the parties to the transaction: if a consumer is a business entity (B2B transaction), the most effective mechanism is considered to be the imposition of obligations on tax declaration and payment at the source of payment on the recipient of the relevant

services or intangible goods (reverse charge); if a consumer is an individual who is not a business entity (B2C transaction), the most effective mechanism is the registration of a non-resident supplier as a VAT payer in the jurisdiction where the consumer is located, with the imposition of obligations on tax declaration and payment on such a supplier.

The foreign experience on the issue under consideration was analyzed, and it was found that the model of registration of a foreign supplier by a taxpayer in the EU member states has been used in more universal way than in other countries, which can be explained by the status of the EU. In particular, the registration of a foreign supplier as a VAT payer is available either in each EU member state where taxable transactions are carried out, or through the One Stop Shop system, which allows registration, administration, and payment of VAT in all EU member states through this single system, without the necessity to register as a taxpayer separately in each EU member state at the location of the consumer where taxable transactions are carried out. This system is available to suppliers located both in the EU and outside the EU. It was noted that the US experience on taxation of transactions for the supply of electronic goods and services differs from the experience of Ukraine and the EU, given the absence of VAT or a similar tax at the US federal level, while consumption taxes (sales tax and use tax) are levied at the level of states, which independently and in a different way determine the conditions for taxation of relevant transactions.

It was established that the legislation of Ukraine is consistent with the recommendations of the Organization for Economic Co-operation and Development and the practice of the EU. In particular, the reverse charge mechanism is used in Ukraine for taxation by VAT of B2B transactions involving the supply of services (including, electronic services) by non-residents, the place of supply of which is located in the customs territory of Ukraine, according to which the recipient of services is obliged to declare and pay the tax in Ukraine. For taxation of B2C operations on the supply of electronic services by non-residents, the place of supply of which is located in the customs territory of Ukraine, there are rules in Ukraine that oblige the non-resident supplier to register as a VAT payer and to declare and pay the

tax independently. For taxation purposes, the term "electronic services" defined in tax legislation in fact includes electronic goods.

It is proposed to define tax legal relationship on the taxation of transactions for the supply of electronic goods and services in the field of cross-border electronic commerce as public relations of an imperative nature, which are aimed at ensuring the legitimate public and derived private interests of its parties, arise and exist in connection with the payment of indirect taxes on transactions for the supply of electronic goods and (or) services performed remotely with the use of information and communication systems between parties who are located under the jurisdiction (with the participation of entities) of two or more states. The peculiarities of such tax legal relationship and its structure have been studied. It was determined that the object of this tax legal relationship includes: funds from the payment of indirect taxes, the payment of which is governed by tax legislation; acts (actions and inactions) and results of acts (actions and inactions) of their subjects; other material and intangible goods, in respect of which tax legal relations arise and exist. The peculiarity of the object of the analyzed legal relationship is that such object in one transaction can simultaneously arise in two or more countries (at the location of the supplier and recipient of electronic goods and services). It was summarized that the subject structure of tax legal relationship differs depending on the model of relations – in B2B relations, usually each party to the transaction (supplier and recipient) enters into tax legal relationship with the tax authority of the country of its location in accordance with local rules; in B2C relations, the supplier can enter into tax legal relations both in the country of its location and in the country of location of the recipient of electronic goods and services, while the recipient either enters in such relationship in the country of its location, or does not enter into such relationship at all. Subjective rights and legal obligations of the participants of tax legal relationship constitute the essence of such relationship and may vary depending on the structure of object and subject of a relationship. It was concluded that for the emergence of the analyzed legal relationship, the main legal fact is carrying out the transaction for the supply (purchase) of electronic goods and (or) services; the grounds for change of

such relationship may be factual grounds, changes in legal regulation, changes in the status of their subjects; the grounds for their termination are relevant life circumstances and changes in legal regulation, which affect tax legal relations (their elements) in such a way that these legal relationship cease to exist.

It was determined that the peculiarity of the tax legislation in Ukraine on taxation of transactions involving the supply of electronic services to individuals by non-residents, which was adopted in 2021 and came into effect in 2022, is that a non-resident is defined as an independent VAT payer, who must fulfill tax obligations and exercise tax rights related to the taxation of transactions on such supply of electronic services. The mechanism for VAT administration in respect of non-residents is characterized as a simplified – a non-resident has limited duties and rights compared to a resident VAT payer, and such duties and rights are exercised mainly by means of electronic interaction between the non-resident and the controlling authority through a special electronic system.

It was established that the legal status of a non-resident VAT payer in Ukraine has a number of peculiarities compared to the legal status of a resident VAT payer. Attention was paid to the fact that the relevant legal regulation on taxation of transactions with the participation of non-resident VAT payer contains certain drawbacks and gaps. To eliminate them, it was proposed to make appropriate changes to the Tax Code of Ukraine, namely to improve the provisions on: recognition of non-residents as VAT payers (item "д" of sub-clause 14.1.139 of clause 14.1 of Article 14); the procedure for sending notifications to the non-resident`s valid e-mail address (sub-clause 56.24.3 of clause 56.24 of Article 56, clause 58-1.2 of Article 58-1, clause 208-1.11 of Article 208-1); the possibility for non-resident VAT payers to obtain individual tax rulings in English (Article 52); the procedure for determining the place of supply of electronic services (clause 186.3-1 of Article 186); VAT basis of taxation (clauses 208-1.3, 208-1.6 of Article 208-1), etc.

As a result of the study, a number of other conclusions, proposals and recommendations were formulated, which will contribute to the improvement of the legal regulation of taxation of transactions for the supply of electronic goods and

services in the field of cross-border electronic commerce, increase its effectiveness and protect the rights and legitimate interests of the subjects of relevant tax relations. The practical importance is that the main provisions of the dissertation can be used in law enforcement, law-making, scientific, and educational activities.

**Keywords:** cross-border electronic commerce, e-commerce entity, electronic transaction, supply of electronic goods and services, legal regulation, legal status, legal entity, non-resident, tax legal relations, taxation, international taxation standards, principles of taxation, value added tax, tax payer, controlling authority.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Vitalii Labadin. Mechanisms for taxation by VAT of transactions on cross-border supply of services in electronic commerce: international context and Ukraine. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1 (113). Pages 274–280. URL: <https://er.dduvs.in.ua/handle/123456789/10247>. DOI: <https://doi.org/10.31733/2078-3566-2021-5-274-280>.

2. Лабадін В. І. Проблемні питання порядку взаємодії платника податку на додану вартість – нерезидента і контролюючого органу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 253–257. URL: [http://lsey.org.ua/6\\_2022/59.pdf](http://lsey.org.ua/6_2022/59.pdf). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-6/59>.

3. Лабадін В. І. Особливості правового статусу нерезидента – платника податку на додану вартість, який постачає електронні послуги. *Київський часопис права*. 2022. № 3. С. 73–79. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/205>. DOI: <https://doi.org/10.32782/kj/2022.3.11>.

4. Лабадін В. І. Особливості податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників податку на додану вартість. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 169–176. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/332>. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.23>.

5. Лабадін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. *Актуальні проблеми держави і права*. 2023. Вип. 99. С. 87–92. URL: <http://apdp.in.ua/v99/12.pdf>. DOI: <https://doi.org/10.32782/apdp.v99.2023.12>.

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

6. Лабадін В. І. Актуальні законодавчі тенденції оподаткування операцій з постачання нерезидентами (мультинаціональними компаніями) послуг в Україні. *Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний дискурс* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 09 квіт. 2020 р.). Київ, 2020. С. 92–95.

7. Лабадін В. І. Актуальні тенденції оподаткування прибутків мультинаціональних компаній. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 25-26 верес. 2020 р.). Запоріжжя, 2020. С. 62–65.

8. Лабадін В. І. Розвиток електронних сервісів як передумова ефективної взаємодії контролюючого органу із платниками податків-нерезидентами. *Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних процесів* : зб. тез доп. учасн. Всеукр. наук.-практ. інтерн.-конф. (м. Черкаси, 26-27 листоп. 2020 р.). Черкаси, 2020. С. 123–124.

9. Лабадін В. І. Проблеми участі платника податків-нерезидента у судовому засіданні в режимі відеоконференції. *Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і*

*практика* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 січ. 2021 р.). Київ, 2021. С. 135–138.

10. Лабадін В. І. Оскарження рішень контролюючого органу нерезидентом – платником податку на додану вартість. *Політико-правова реформа в Україні: теорія, методологія, праксеологія* : зб. матер. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 жовт. 2021 р.). Київ, 2021. С. 110–113.

11. Лабадін В. І. Діджиталізація адміністративного судочинства як передумова ефективного захисту прав платника ПДВ – нерезидента. *Права та свободи людини в умовах особливого періоду* : зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 червня 2023 р.). Київ, 2023. С. 122–125.

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ</b> .....	17
<b>ВСТУП</b> .....	18
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ТОВАРІВ І ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСКОРДОННОЇ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ</b> .....	29
1.1. Сутність і зміст поняття «транскордонна електронна комерція» для цілей оподаткування та суміжних понять.....	29
1.2. Міжнародно-правові основи оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.....	53
1.3. Сучасний стан правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні та інших державах.....	64
Висновки до розділу 1.....	81
<b>РОЗДІЛ 2. ПОНЯТТЯ І ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВІДНОСИН ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ТОВАРІВ І ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСКОРДОННОЇ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ</b> .....	86
2.1. Поняття правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.....	86
2.2. Особливості структури правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.....	94
2.3. Особливості виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.....	108

	16
Висновки до розділу 2.....	123
<b>РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ НЕРЕЗИДЕНТАМИ ЕЛЕКТРОННИХ ПОСЛУГ ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ.....</b>	<b>127</b>
3.1. Правове регулювання оподаткування в Україні операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам.....	127
3.2. Особливості правового статусу нерезидента як платника ПДВ в Україні.....	150
Висновки до розділу 3.....	177
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>181</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>194</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>216</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

B2B – business-to-business (модель відносин бізнес-бізнес);

B2C – business-to-consumer (модель відносин бізнес-споживач);

MOSS – система Mini One Stop Shop, яка діяла в ЄС для декларування та сплати ПДВ в різних державах-членах ЄС;

OSS – система One Stop Shop, яка діє в ЄС для декларування та сплати ПДВ в різних державах-членах ЄС;

TBE – telecommunication, broadcasting, electronically supplied services (телекомунікаційні послуги, послуги телерадіомовлення (бродкастинг) та послуги, що надаються електронними засобами);

ЄС – Європейський Союз;

Закон № 1525-IX – Закон 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» від 03.06.2021 р. № 1525-IX;

Закон України «Про електронну комерцію» – Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII;

ПК – індивідуальна податкова консультація;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку;

План BEPS – Base Erosion and Profit Shifting Plan (План дій по боротьбі з розмиванням податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування);

ПДВ – податок на додану вартість;

ПК України – Податковий кодекс України;

США – Сполучені Штати Америки.

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Податкова система є важливим елементом фінансової системи України та чинником, який впливає на фінансову стабільність держави, в тому числі й в умовах воєнного стану. Зазначене, а також європейська інтеграція України потребують швидкої адаптації податкового законодавства, зокрема щодо оподаткування операцій із постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, до нових реалій. Значне зростання транскордонної електронної комерції та розширення її можливостей завдяки мережі Інтернет спричинило зміну порядку взаємодії постачальників електронних товарів і послуг і їх споживачів та перегляд підходів щодо правового регулювання оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ), іншими податками на споживання операцій з транскордонного постачання електронних товарів і послуг. Зокрема, постачальник електронних товарів і послуг, який зареєстрований і має місцезнаходження в одній державі (юрисдикції), може постачати відповідні електронні товари і послуги невизначеному колу осіб у багатьох державах. Натомість, такі постачальники, які не зареєстровані як суб'єкти господарювання та (або) платники податків у відповідній державі місця постачання послуг, де знаходяться їх споживачі, зазвичай не сплачують відповідні податки з операцій у цих державах. Це питання найбільш актуальне для відносин за моделлю бізнес-споживач (business-to-consumer) (далі – B2C), у яких постачання електронного товару та (або) послуги здійснюється кінцевому споживачу (зазвичай, фізичній особі). Зазначене обумовило необхідність зміни підходів до оподаткування і пошуку консенсусу на міжнародному рівні, в процесі якого міжнародна спільнота дійшла згоди, що місце постачання відповідних товарів і послуг має визначатися переважно за місцезнаходженням отримувача послуг, а для забезпечення фактичного стягнення податків необхідно розробити відповідні механізми оподаткування.

Як наслідок – у податковому законодавстві багатьох держав, в тому числі й в Україні, було запроваджено відповідні правила і механізми оподаткування операцій за місцем знаходження споживача електронних товарів і послуг у відносинах за моделлю бізнес-бізнес (business-to-business) (далі – B2B) і B2C . В Україні правове регулювання оподаткування електронних послуг було запроваджено з 2022 року на підставі 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» № 1525-IX від 03.06.2021 р. (далі – Закон № 1525-IX). Законом № 1525-IX, серед іншого, встановлено: місце постачання електронних послуг – місцезнаходження отримувача послуг; механізм сплати ПДВ нерезидентами, які постачають такі послуги фізичним особам, у тому числі фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим як платники ПДВ, на митній території України [1]. Більше того, до прийняття Закону № 1525-IX в Україні щодо окремих операцій з постачання послуг вже діяв принцип їх оподаткування ПДВ за місцезнаходженням отримувача, однак механізм стягнення податку був передбачений лише для B2B відносин. У свою чергу, з метою приведення податкового законодавства України у досліджуваній сфері відповідно до міжнародно визнаних підходів, зокрема стандартів Європейського Союзу (далі – ЄС), потрібно його і надалі удосконалювати. Саме тому дослідження правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, з'ясування змісту основних категорій та проблем у цій сфері, визначення шляхів їх вирішення є актуальним.

Теоретичною основою дослідження є праці таких українських учених, як Н. І. Атаманчук, О. І. Баїк, І. Б. Белік, М. М. Бліхар, Р. Г. Браславський, Е. С. Дмитренко, О. О. Дмитрик, А. М. Завальний, Т. Г. Затонацька, М. В. Кармаліта, О. О. Коваль, Н. І. Костова, А. М. Котенко, О. В. Кузьменко,

М. П. Кучерявенко, І. І. Литвин, О. О. Мамалуй, О. С. Мельничук, К. В. Муравйов, А. В. Омельченко, І. О. Пасічна, М. В. Перепелиця, О. В. Покатаєва, І. Л. Самсін, Є. В. Смичок, Т. В. Степанова, Г. М. Стріяшко, В. І. Теремецький, К. О. Токарєва, В. Г. Чорна, О. І. Шалева, Є. Ю. Шаптала, О. Р. Шишка, М. М. Юрченко та інших. Однак, незважаючи на значний науковий доробок цих та інших науковців, що, як правило, стосується окремих аспектів правового регулювання оподаткування у сфері електронної комерції, понятійно-категоріального апарату або теоретичних основ у цій сфері, комплексного дослідження правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у цій сфері в умовах сучасних викликів не було здійснено. Зазначене та потреба подальшого удосконалення понятійно-категоріального апарату і правового регулювання обумовлюють актуальність обраної теми та доцільність подальшого її дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до наукової теми «Угода про асоціацію України з ЄС як основа розвитку її національного законодавства» Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана» (державний реєстраційний номер 0115U003418). Тему дисертаційної роботи затверджено та уточнено Вченою радою Навчально-наукового інституту «Юридичний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» («Юридичний інститут Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана») (протоколи № 3 від 25 листопада 2019 року, № 1 від 28 серпня 2023 року).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у тому, щоб шляхом дослідження норм законодавства України, міжнародних стандартів, зарубіжного досвіду, узагальнення положень наукових джерел визначити зміст і особливості правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, а також запропонувати шляхи його удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- визначити сутність і зміст поняття «транскордонна електронна комерція» для цілей оподаткування та суміжних понять;

- розглянути міжнародно-правові основи оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції;

- дослідити сучасний стан правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні та інших державах;

- з'ясувати поняття правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції;

- розкрити особливості структури правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції;

- з'ясувати особливості виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції;

- дослідити правове регулювання оподаткування в Україні операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам;

- розкрити особливості правового статусу нерезидента як платника ПДВ в Україні.

*Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються і припиняються у сфері оподаткування, зокрема при оподаткуванні електронної комерції.*

*Предметом дослідження є правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.*

**Методи дослідження.** Під час виконання дослідження були використані діалектичний, загальнонаукові та спеціально-наукові методи правових досліджень.

Системно-структурний метод було використано, зокрема, для визначення понять «транскордонна електронна комерція», «електронні товари», «електронні послуги», «податкові правовідносини щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції», а також правового статусу нерезидента як платника ПДВ в Україні (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 3.2). Методи аналізу та синтезу були застосовані під час розгляду змісту міжнародних стандартів і досвіду ЄС та Сполучених Штатів Америки (далі – США) щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції (підрозділи 1.2, 1.3), особливостей структури досліджуваних правовідносин (підрозділ 2.2), особливостей їх виникнення, зміни та припинення (підрозділ 2.3), дослідження відповідного правового регулювання в Україні і правового статусу платника податків (підрозділи 3.1, 3.2). Також методи аналізу та синтезу сприяли розробці понятійно-категоріального апарату, зокрема, метод аналізу сприяв визначенню найбільш істотних ознак кожного із досліджуваних явищ, а метод синтезу – зведенню усіх ознак кожного явища в єдину систему, що дозволило надати комплексне визначення відповідним поняттям (підрозділи 1.1, 2.1–2.3, 3.2). Формально-юридичний і семантичний методи були використані під час дослідження законодавства щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, а аналітичний метод – для виявлення можливих недоліків у правовому регулюванні цих правовідносин (підрозділи 3.1, 3.2). Застосування функціонального методу сприяло дослідженню динаміки податкових правовідносин і стану реалізації норм права, що регулюють оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, та визначенню шляхів удосконалення відповідного законодавства (підрозділи 2.1–2.3, 3.1, 3.2).

Нормативно-правову основу дослідження склали законодавство України, *acquis* ЄС, окремі принципи правового регулювання США. Емпіричну основу дослідження склали практика правозастосування, аналітичні та оглядові матеріали, зокрема огляди законодавства і судової практики у США.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що дисертаційна робота є одним із перших комплексних досліджень у вітчизняній фінансово-правовій науці правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, в якому розкрито зміст і особливості правового регулювання оподаткування у цій сфері, а також запропоновано шляхи його удосконалення. Наукова новизна отриманих результатів конкретизується у таких основних положеннях та висновках:

*уперше:*

науково обґрунтовано та визначено поняття «транскордонна електронна комерція» для цілей оподаткування: 1) у широкому значенні – як сукупність суспільних відносин за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, і у яких принаймні один учасник вступає у суспільні відносини з метою отримання прибутку, у зв'язку з чим у їх учасників виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Такі суспільні відносини виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, зокрема й операцій з постачання електронних товарів і послуг, які підлягають оподаткуванню; 2) у вузькому значенні – як суспільні відносини за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, у яких принаймні один учасник вступає у ці відносини з метою отримання прибутку, і які виникають щодо постачання товарів, послуг та (або) робіт, які замовляються (у випадку товарів, послуг, робіт) та постачаються (у випадку послуг, робіт) повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-

комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Визначення транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування у широкому значенні включає весь спектр податків і податкових відносин, які можуть виникати у цій сфері (зокрема, й оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг), а визначення у вузькому значенні стосується оподаткування виключно операцій з постачання товарів, робіт і послуг (зокрема, електронних товарів і послуг) у цій сфері непрямими податками;

запропоновано авторський підхід до визначення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції шляхом аналізу їх складу та ознак – як суспільних відносин публічно-владного характеру з приводу оподаткування операцій з постачання електронних товарів та (або) послуг, здійснюваних дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем між сторонами, які перебувають під юрисдикцією двох (більше) держав;

обґрунтовано наукове положення про те, що особливості структури податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції обумовлені можливим існуванням їх об'єкта і участю постачальника як суб'єкта таких відносин щодо однієї і тієї ж операції одночасно в декількох державах;

аргументовано висновок про специфіку правового регулювання в Україні оподаткування ПДВ операцій у досліджуваній сфері за участі постачальника-нерезидента: при постачанні у B2B відносинах електронних послуг, місцем постачання яких вважається митна територія України, обов'язки щодо оподаткування таких операцій покладаються на отримувача цих товарів і послуг; у B2C відносинах нерезидент-постачальник може бути зобов'язаний (мати право добровільно) зареєструватися платником ПДВ в Україні із спеціальним (спрощеним) порядком його адміністрування, який обумовлений статусом такого нерезидента як самостійного платника податку в Україні;

доведено необхідність удосконалення правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних послуг нерезидентами, зареєстрованими платниками ПДВ, українським споживачам – фізичним особам шляхом внесення змін у Податковий кодекс України (далі – ПК України), зокрема для удосконалення норм про: визнання нерезидентів платниками ПДВ (пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14); порядок надсилання нерезиденту повідомлень на чинну електронну адресу нерезидента (пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56, п. 58-1.2 ст. 58-1, п. 208-1.11 ст. 208-1); можливість отримання нерезидентами – платниками ПДВ індивідуальних податкових консультацій (далі – ПК) англійською мовою (ст. 52); порядок визначення місця постачання електронних послуг (п. 186.3-1 ст. 186); базу оподаткування ПДВ (п. 208-1.3, 208-1.6 ст. 208-1) тощо;

*удосконалено:*

теоретичні підходи до дефініції понять «електронні товари» та «електронні послуги» для цілей оподаткування шляхом їх визначення наступним чином: електронні товари – це нематеріальні блага, які існують виключно в електронній (цифровій) формі, мають матеріальну цінність, придатні для зчитування комп'ютерним обладнанням і передачі в електронній формі за допомогою систем електронної комунікації; електронні послуги – це послуги, які надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, з використанням мережі Інтернет, індивідуалізовано (на запит конкретно визначеного отримувача послуг), дистанційно (без фізичної присутності сторін відносин в одному місці) і автоматизовано (без втручання людини або з таким мінімальним людським втручанням, яке вимагається для автоматизованого надання послуг);

доктринальне розуміння підстав зміни податкових правовідносин шляхом співвіднесення понять «зміна» і «заміна»: заміна податкових правовідносин має місце, коли попередні правовідносини припиняють своє існування, а замість них виникають інші, тоді як при зміні податкових правовідносин елементи їх структури можуть зазнавати впливу певних обставин, але, при цьому, такі

правовідносини не припиняються і продовжують своє існування у зміненому вигляді;

поняття правового статусу платника податку – як системи його прав, законних інтересів, обов'язків і юридичної відповідальності через розкриття особливостей такого статусу нерезидента як платника ПДВ в Україні шляхом порівняльного аналізу із платником ПДВ – резидентом, які обумовлені наявністю спеціального механізму адміністрування ПДВ для нерезидентів;

*дістали подальшого розвитку:*

наукові погляди щодо визначення змісту поняття «електронна комерція» шляхом систематизації найбільш суттєвих ознак: відносини у сфері електронної комерції можуть виникати щодо необмеженої кількості видів правочинів, які об'єктивно можливо вчиняти в електронній формі (дистанційно); взаємодія декількох (щонайменше двох) суб'єктів; відповідні відносини можуть виникати з приводу певних матеріальних або нематеріальних благ; за загальним правилом, одним із суб'єктів відносин у сфері електронної комерції є суб'єкт господарювання, який вступає у ці відносини з метою отримання прибутку; взаємодія між суб'єктами відносин здійснюються повністю або частково дистанційно в електронній формі за посередництвом глобальної мережі Інтернет (елементи фізичної взаємодії також можуть бути присутніми, однак вони повинні мати допоміжний (другорядний) характер); інші процеси, пов'язані із взаємодією суб'єктів відносин, здійснюються повністю або частково в електронній формі, яка переважає над іншими (фізичними) формами організації процесів;

положення про врахування міжнародних стандартів та зарубіжного досвіду оподаткування непрямими податками операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, зокрема щодо дотримання принципу оподаткування операцій за місцезнаходженням споживача, а не постачальника, і встановлення відповідних ефективних механізмів стягнення податку, врахування досвіду ЄС у частині оподаткування електронних послуг, який є показовим для України, та досвіду

США, який більшою мірою відрізняється від підходів ЄС і України, зважаючи на суттєві відмінності у податкових системах цих суб'єктів;

теоретичні підходи до розкриття змісту принципів податкового законодавства України, зокрема принципу рівності, дотримання якого має забезпечувати як рівність прав і обов'язків платників податків, так і рівність можливостей їх реалізації.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що основні положення дисертаційної роботи можуть бути використані у:

*правозастосовній діяльності* – під час застосування законодавства щодо оподаткування електронних послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України (акт про впровадження результатів дисертації у діяльність Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС» від 12 вересня 2023 року);

*нормотворчій діяльності* – для удосконалення законодавства щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції (акт про впровадження результатів дисертації у діяльність Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС» від 12 вересня 2023 року);

*науковій діяльності* – при подальшій науковій розробці питань правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції (довідка про впровадження результатів дисертації Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана від 26 вересня 2023 року № 06/34-535);

*освітній діяльності* – при викладанні навчальних дисциплін «Податкове право», «Фінансове право», «Вирішення податкових спорів» та підготовці відповідного навчально-методичного забезпечення (довідка про впровадження результатів дисертації Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана від 26 вересня 2023 року № 06/34-535).

**Апробація матеріалів дисертації.** Основні положення та висновки дисертації оприлюднено на науково-практичних конференціях: «Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний

дискурс» (м. Київ, 09 квітня 2020 року), «Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн» (м. Запоріжжя, 25-26 вересня 2020 року), «Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних процесів» (м. Черкаси, 26-27 листопада 2020 року), «Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і практика» (м. Київ, 15 січня 2021 року), «Політико-правова реформа в Україні: теорія, методологія, праксеологія» (м. Київ, 15 жовтня 2021 року), «Права та свободи людини в умовах особливого періоду» (м. Київ, 5 червня 2023 року).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійним науковим дослідженням, у якому теоретичні положення та висновки належать авторові. Стаття «Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість», виконана у співавторстві з Дмитренко Е. С. [133], містить особистий внесок здобувача – характеристику особливостей підстав виникнення податкових правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника ПДВ.

**Публікації.** Основні положення дисертації відображено у 11 наукових публікаціях, з них 5 статей у журналах, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук (категорія «Б»), 6 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, 3 розділів (включають 8 підрозділів), висновків (до кожного підрозділу і загалом до дисертації), списку використаних джерел (188 найменувань на 22 сторінках) та 2 додатків. Загальний обсяг дисертації (з урахуванням титульної сторінки, анотації, основної частини (включно з однією таблицею), списку використаних джерел і додатків) становить 220 сторінок, з них основного тексту – 176 сторінок.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ТОВАРІВ І ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСКОРДОННОЇ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

### 1.1. Сутність і зміст поняття «транскордонна електронна комерція» для цілей оподаткування та суміжних понять

Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, зокрема й понятійно-категоріальний апарат, не було ретельно досліджено науковцями. А тому, в рамках дослідження цього питання важливо насамперед проаналізувати поняття, ознаки та окреслити сутність понять «транскордонна електронна комерція», «електронні товари», «електронні послуги» і суміжних понять.

З'ясування змісту поняття «транскордонна електронна комерція» варто проводити із урахуванням змісту поняття «електронна комерція», оскільки очевидно, що перше базується на останньому.

Зокрема, законодавче визначення терміну «електронна комерція» міститься в п. 1 ч. 1 ст. 3 Закону України «Про електронну комерцію» № 675-VIII від 03.09.2015 р. (далі – Закон України «Про електронну комерцію»), відповідно до якого електронною комерцією є відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру. Зауважимо, що у п. 2 с. 1 ст. 3 Закону України «Про електронну комерцію» також визначене поняття «електронна торгівля» як господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом

покупцю шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-комунікаційних систем [2].

Зауважимо, що зміст поняття «електронна комерція» досліджувався науковцями. При цьому, у таких дослідженнях часто звертається увага на необхідність розмежування суміжних понять, зокрема «електронна торгівля» і «електронний бізнес» (зміст останнього у законодавстві не розкривається).

Учені В. Батрименко, В. Батрименко, Ю. Крегул звертають увагу, що на відміну від законодавства багатьох країн (США та держав-членів ЄС), законодавство України містить незначну кількість норм, покликаних регулювати безпосередньо електронну комерцію. Хоча такий підхід має позитивні наслідки (нижчий рівень зарегульованості та вищий рівень свободи підприємництва, технологічно-нейтральний режим регулювання тощо), відсутність спеціальних норм дедалі дається взнаки. Загальні норми, якими регулюється здійснення підприємницької діяльності (норми Цивільного та Господарського кодексів, Закону України «Про захист прав споживачів» тощо), все частіше виявляються нездатними адекватно регулювати суспільні відносини, що виникають при веденні електронної комерції, та гальмують її розвиток в Україні [3, с.144]. Такий стан законодавства, у свою чергу, обумовлює підвищену актуальність подальших наукових розробок у цій сфері.

З урахуванням вказаного, поняття електронної комерції та її співвідношення з суміжними категоріями варто розглянути на підставі відповідної наукової літератури. Так, О. І. Шалева визначає електронну комерцію як комерційну взаємодію суб'єктів бізнесу з приводу купівлі-продажу товарів та послуг (матеріальних та інформаційних) з використанням інформаційних мереж (Internet, мережа стільникового зв'язку, внутрішні локальні мережі фірм) [4, с. 10]. О. М. Юдін, М. В. Макарова, Р. М. Лавренюк вказують, що більшість фахівців спирається на визначення електронної комерції як ділової активності з купівлі-продажу товарів та послуг, що передбачає взаємодію сторін на основі інформаційних мереж (без безпосереднього фізичного контакту) [5, с. 12]. А. І. Б. Федішин визначає

електронну комерцію як вид електронної комерційної діяльності з використанням інформаційних комунікаційних технологій. Також ця авторка вказує, що електронна комерція є одним із способів здійснення електронного бізнесу. У свою чергу, поняття «електронна комерція» ширше, ніж «Інтернет-комерція», оскільки до нього входять усі види комерційної діяльності, здійснюваної електронним шляхом, тоді як Інтернет-комерція – це електронна комерція, обмежена використанням тільки комп'ютерної мережі Інтернет [6, с. 8–9]. Д. Д. Євтушенко пропонує під електронною комерцією розуміти сукупність всіх операцій між підприємством і всіма контрагентами, здійснених за допомогою інформаційних технологій з метою автоматизації бізнес-процесів для оптимізації витрат і збільшення економічної ефективності бізнесу. Електронна комерція охоплює відносини управління персоналом, оформлення, виконання та оплати замовлень, співпрацю з постачальниками, фінансовими установами, державними та місцевими органами влади. Категорія «Інтернет-торгівля» визначається як вид електронної комерції, що являє собою операції з купівлі-продажу товарів за допомогою мережі Інтернет [7, с. 185–187].

Учені вказують на різні аспекти поняття електронної комерції. Зокрема, електронна комерція – це всі форми торгівлі товарами і послугами завдяки використанню електронних засобів, в тому числі і Інтернету; є окремим випадком електронного бізнесу [8, с. 16]; це широкий набір інтерактивних методів ведення діяльності з надання споживачам товарів та послуг. Також під електронною комерцією розуміють: будь-які форми ділових операцій, де сторони взаємодіють через електронні технології, а не в процесі фізичного обміну чи контакту; як використання електронних комунікацій та технологій обробки цифрової інформації для встановлення та змін відносин створення вартості між організаціями та між організаціями і індивідами; ведення бізнесу в онлайн режимі, яке присутнє в чотирьох наступних сферах: прями продажі товарів і послуг; банківська справа та фактурування (платіжні системи); безпечне розміщення інформації; корпоративні закупівлі [8, с. 16; 9, с. 20–21].

О. В. Кот і Д. С. Антоненко визначають електронну комерцію як вид економічної діяльності, сутність якої полягає у здійсненні різноманітних господарських операцій між суб'єктами комерційної діяльності у віртуальному просторі, тобто із застосуванням мережі Інтернет та інших інтерактивних можливостей [10, с. 31]. С. Ф. Легенчук і А. С. Скакун вказують, що з правової точки зору електронна комерція – це сукупність правил, які врегульовують порядок здійснення відносин між замовником та постачальником при оформленні договорів купівлі-продажу товарів (робіт, послуг), спрямованих на отримання прибутку на основі виконання електронних процедур. Тоді як з економічної точки зору – це електронна економічна діяльність, пов'язана з реалізацією і постачанням товарів (робіт, послуг), вибір та замовлення яких здійснюється через комп'ютерні мережі, а розрахунки між покупцем та постачальником здійснюються за допомогою електронних засобів. Крім цього, ці автори вказують, що електронну комерцію слід розглядати у вузькому і в широкому розумінні. У вузькому розумінні електронна комерція – це торгівля товарами та послугами через комп'ютерні мережі, а у широкому – це купівля-продаж, постачання продукції споживачам за допомогою комп'ютерних мереж, а також перерахування грошових коштів та підписання угод за допомогою електронних засобів. Також ці дослідники зазначають, що визначення спільних та відмінних ознак термінів «електронний бізнес», «електронна комерція» та «електронна торгівля» надало змогу встановити неможливість їх ототожнення [11, с. 61–62]. В. Резнікова вказує, що під електронною комерцією зазвичай розуміють продаж і придбання матеріальних і нематеріальних цінностей (товарів та послуг) з використанням електронних засобів зв'язку. Водночас зазначається, що електронна комерція охоплює не лише операції купівлі-продажу, але й процеси формування і стимулювання попиту, супроводу укладання та виконання угод, виконання адміністративних процедур, пов'язаних з прийняттям і обробкою замовлень, виконання законодавчих вимог, які висуваються до дистанційних угод, а також автоматизованого обміну

інформацією між контрагентами, їхніми партнерами, постачальниками та клієнтами [12, с. 61].

Г. Г. Маліцьга і О. І. Мельник електронну комерцію розуміють як будь-які бізнес-процеси, які здійснюються з допомогою інформаційних технологій та мережі Інтернет. Основними складовими електронної комерції визначаються електронний обмін інформацією, електронний рух капіталу, електронна торгівля, електронні гроші, електронний маркетинг, електронний банкінг, електронні страхові послуги та інше [13]. Я. С. Тертичний вказує, що електронною комерцією є будь-який вид торгівельно-підприємницької, торговельної, комерційно-посередницької діяльності, участі у торгівлі, продажу товарів, нерухомості, цінних паперів, наданні послуг з метою одержання прибутків, який здійснюється дистанційним способом із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем [14, с. 279]. О. Б. Олійник і Є. О. Макаренко під електронною комерцією пропонують розуміти будь-які бізнес-процеси, що здійснюються з допомогою інформаційних технологій і мережі Інтернет. Основними складовими електронної комерції, на їх думку, є електронний обмін інформацією, електронний рух капіталу, електронна торгівля, електронні гроші, електронний маркетинг, електронний банкінг, електронні страхові послуги та інше [15, с. 34]. Натомість О. В. Виноградова, Н. О. Євтушенко і І. С. Крючок вказують, що електронна комерція – це ефективна форма бізнес-процесу, в якому взаємодія між учасниками реалізується з використанням сучасних інформаційних технологій та комунікаційних засобів відповідно до їхніх потреб [16, с. 56].

Н. В. Трушкіна, О. Р. Сергєєва, Ю. О. Шкригун зазначають, що електронна комерція – це складова електронного бізнесу, суть якої полягає у досягненні партнерських взаємовідносин у процесі купівлі-продажу продукції з використанням цифрових технологій та інформаційних систем; дієва форма організації логістичної діяльності підприємств із застосуванням інформаційно-комунікаційних технологій і систем; інструмент просування продукції на ринок за допомогою цифрових технологій [17, с. 236–237]. Г. О. Манорик вказує, що

електронною комерцією є всі цифрові (електронні) комерційні транзакції та інші бізнес-процеси торговельно-технологічного процесу, що пов'язані із організацією електронної діяльності підприємства та здійснюються за допомогою інформаційно-комунікаційних мереж, зокрема комп'ютерної мережі Інтернет [18, с. 44]. Д. С. Пілевич пропонує розглядати електронну комерцію як вид господарської діяльності, за якого відбувається взаємодія між двома економічними суб'єктами щодо продажу товарів та послуг за допомогою використання інформаційних мережевих технологій, в результаті чого відбувається задоволення потреб одних учасників таких відносин та формується дохід у інших [19, с. 119].

Досліджуючи співвідношення понять «електронна комерція» та «електронна торгівля», О. Р. Шишка підтримує точку зору, що поняття електронної комерції є ширшим ніж поняття електронної торгівлі. Електронна торгівля є складовим елементом електронної комерції, тому прирівнювати їх, а також стверджувати, що дані терміни є тотожні, не можна [20, с. 100]. Подібну думку поділяють Н. Лесько та С. Кіра, вказуючи, що поняття електронної комерції ширше за поняття електронної торгівлі, оскільки перше охоплює усі без винятку види електронної і комерційної діяльності [21, с. 163]. О. О. Гайдукова під електронною торгівлею пропонує розуміти вид економічної та господарської діяльності, де об'єктом, над яким здійснюють дію є товарообмін, купівля-продаж товарів, а також обслуговування покупців та замовників різних видів послуг за допомогою всесвітньої мережі Інтернет, і де по завершенню електронної дії відбувається передача права користування або права власності речовим товаром або послугою покупцеві. Електронна торгівля як економічна категорія є лише однією зі складових електронної комерції та вивчає здійснення покупок за допомогою комп'ютерних Інтернет-мереж [22].

Отже, підсумовуючи наведене вище, можемо стверджувати, що існує багато підходів до визначення поняття «електронна комерція», які базуються на авторському баченні змісту цієї категорії. Насамперед відрізняється розуміння обсягу електронної комерції та її складових частин, тобто що саме охоплює ця

категорія. Водночас, у досліджених позиціях прослідковується узгодженість щодо окремих питань і ознак цієї категорії. Перш за все, така узгодженість вбачається щодо того, що поняття «електронний бізнес» є ширшою за поняття «електронна комерція» і включає в себе останнє, а поняття «електронна комерція», натомість, є ширшою за поняття «електронна торгівля» і включає в себе останнє. На наш погляд, такий підхід є виправданим і з ним варто погодитись. Зокрема, як слідує із законодавчого визначення, електронна торгівля передбачає лише господарську діяльність щодо купівлі-продажу (реалізації) товарів, тоді як електронна комерція охоплює різні відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення широкого кола правочинів (не обмежуючись виключно купівлею-продажом (реалізацією) товарів). Отже, поняття «електронна комерція» є ширшим за поняття «електронна торгівля». Останнє є складовою частиною першого.

Для визначення співвідношення вказаних категорій з поняттям електронного бізнесу варто звернутися до Великого тлумачного словника сучасної української мови. Відповідно до цього словника, категорія «торгівля» визначається як купівля й продаж товарів [23, с. 1463]; категорія «комерція» визначається як торгівля і пов'язані з нею справи [23, с. 559]; категорія «бізнес» визначається як економічна, комерційна, біржова або підприємницька діяльність, спрямована на отримання прибутку [23, с. 80]. Отже, дійсно, категорія «бізнес» є найбільш широкою із досліджуваних і охоплює категорії «комерція» і «торгівля», а категорія «комерція» охоплює категорію «торгівля».

Водночас категорія «електронна комерція» не обмежується виключно купівлею-продажом товарів, а включає в себе й інші процеси, зокрема пов'язані з постачанням послуг і виконанням робіт. З урахуванням проведеного дослідження, на наш погляд, можливо виокремити наступні суттєві ознаки електронної комерції:

- відносини у сфері електронної комерції можуть виникати щодо необмеженої кількості видів правочинів, які об'єктивно можливо вчиняти в електронній формі (дистанційно);

- електронна комерція передбачає взаємодію декількох (щонайменше двох) суб'єктів. Така взаємодія не обмежується лише взаємодією сторін в рамках певного правочину, а може включати дії, які передують вчиненню правочину або слідує за ним (наприклад, онлайн-маркетинг чи рекламування товару передують його придбанню та охоплюється діяльністю у сфері електронної комерції);

- відповідні відносини можуть виникати з приводу певних матеріальних або нематеріальних благ;

- за загальним правилом, одним із суб'єктів відносин у сфері електронної комерції є суб'єкт господарювання, який вступає у ці відносини з метою отримання прибутку;

- взаємодія між суб'єктами відносин електронної комерції здійснюються повністю або частково дистанційно в електронній формі за посередництвом глобальної мережі Інтернет. Така дистанційна форма взаємодії є визначальною (переважаючою) у відносинах сторін. При цьому, вважаємо, що елементи фізичної взаємодії також можуть бути присутніми, однак вони повинні мати допоміжний (другорядний) характер;

- інші процеси, пов'язані із взаємодією суб'єктів відносин електронної комерції (зокрема, які передують такій взаємодії, виникають в процесі взаємодії або після неї), здійснюються повністю або частково в електронній формі, яка переважає над іншими (фізичними) формами організації процесів.

Однак законодавче визначення поняття «електронна комерція» вносить певну невизначеність у розуміння його змісту, вказуючи, що це відносини, спрямовані на отримання прибутку. У зв'язку з цим таке визначення можливо тлумачити, ніби обидві (або всі) сторони певного правочину чи діяльності у сфері електронної комерції повинні мати на меті отримання прибутку, а отже, – що всі такі сторони повинні мати статус суб'єктів господарювання та (або) вчиняти правочин лише в комерційних цілях, які не пов'язані із задоволенням власних потреб (наприклад, за таким підходом придбання товару в Інтернет-магазині для використання фізичною особою в побуті не охоплюється

відносинами електронної комерції). Подібна невизначеність впливає і з деяких визначень електронної комерції, наданих у науковій літературі.

Вважаємо, що статус суб'єкта господарювання та мету отримання прибутку повинен мати принаймні один учасник правочину, який здійснює постачання товарів (робіт, послуг), тоді як інші учасники, зокрема покупець (замовник, клієнт) може бути як суб'єктом господарювання, який вступає у відносини в комерційних цілях, так і особою без такого статусу, яка вступає у відповідні відносини в особистих інтересах. Такий підхід опосередковано підтверджується положенням ст. 3 Закону України «Про електронну комерцію», у якому вказується, що дія цього закону не поширюється на правочини, якщо однією із сторін є фізична особа, яка не зареєстрована як фізична особа – підприємець та реалізує або пропонує до реалізації товари, виконує роботи, надає послуги з використанням інформаційно-комунікаційних систем, крім випадків, коли сторони прямо домовилися про застосування положень цього закону до правочину [2]. Тобто постачальник товарів (робіт, послуг), за загальним правилом, повинен бути суб'єктом господарювання, або визначати себе як постачальника, на якого поширюється правовий режим постачальника у сфері електронної комерції, тоді як для інших сторін правочину наявність такого статусу не вимагається.

Підсумовуючи викладене вище, вважаємо доцільним під електронною комерцією розуміти сукупність суспільних відносин, у яких принаймні один учасник вступає у відносини з метою отримання прибутку, що виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю або переважно дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки.

Дослідивши зміст поняття «електронна комерція», варто перейти до з'ясування змісту категорії «транскордонна електронна комерція». Зауважимо, що поняття останньої не визначене у законодавстві, а також значно меншою мірою досліджене у науковій літературі порівняно з електронною комерцією.

Увагу цьому питанню приділяла О. В. Зарічна, вказуючи, що Кембриджський словник визначає транскордонну комерцію як торгівлю, яка відбувається між різними країнами, або за участю людей або підприємств з різних країн. Коли мова йде про транскордонну електронну комерцію, цей термін в цілому визначає міжнародну онлайн-торгівлю. Це передбачає продаж або купівлю продукції в інтернет-магазині через національні кордони. Покупець і продавець не знаходяться в одній країні і часто не керуються однією юрисдикцією, використовують різні валюти і говорять різними мовами. Так, наприклад, Інтернет-торгівля в межах ЄС, з її єдиним ринком і єдиною валютою в багатьох державах-членах, вважається транскордонною електронною торгівлею. Водночас, електронна торгівля між Німеччиною та Китаєм також є транскордонною. Отже, говорячи про транскордонну електронну торгівлю, варто мати на увазі електронну торгівлю між державами, які не завжди є межуючими одна з одною [24, с. 235–236].

Проаналізувавши таку позицію, хочемо звернути увагу на наступні аспекти. Погоджуємось, що транскордонний характер електронної комерції передбачає місцезнаходження учасників відносин у різних країнах, які не обов'язково межують між собою. Водночас, при наданні характеристики поняттю «транскордонна електронна комерція» О. В. Зарічна оперує поняттями «продукція», «торгівля», які зазвичай мають приналежність до процесів пов'язаних з продажем товарів. У свою чергу, електронна комерція не обмежується лише товарами, але й включає в себе відносини щодо постачання послуг і робіт. У такому разі рух товарів через кордони країн зазвичай не відбувається. Крім цього, спірним видається ототожнення транскордонної електронної комерції і транскордонної електронної торгівлі, адже, як вказувалось раніше, категорія «електронна комерція» є ширшою за категорію «електронна торгівля», тобто включає в себе останню, а також інші пов'язані процеси. Наостанок зауважимо, що у більшості випадків у комерційні відносини у сфері транскордонної електронної комерції вступають не держави, а приватні особи (фізичні або юридичні), які знаходяться у таких державах.

Хоча і держава або її представники беззаперечно можуть бути учасником (стороною) відносин у сфері транскордонної електронної комерції.

Більшість дослідників, розглядаючи окремі питання стосовно транскордонної електронної комерції, не приділяють належної уваги з'ясуванню змісту цієї категорії, а лише оперують нею або пов'язаним категоріями. Наприклад, Л. О. Березовська та А. В. Кириченко вказують, що активні процеси реформування сфери електронної комерції в ЄС вимагають від українського уряду розробки державної регуляторної політики в цій сфері з метою подолання бар'єрів та перешкод для транскордонної електронної комерції з урахуванням нових викликів, ризиків та можливостей розвитку цієї сфери [25]. Л. І. Плотнікова, М. В. Романенко, С. І. Синенко зазначають, що електронна комерція дозволяє компаніям більш ефективно і гнучко здійснювати транскордонні операції, щільніше взаємодіяти з глобальними постачальниками і швидше реагувати на запити й очікування замовників [26, с. 140]. К. М. Краус, Н. М. Краус, О. В. Манжура вказують, що приблизно 80% ритейлерів у всьому світі згодні з тим, що їх транскордонна торгівля підвищує прибутки [9, с. 196]. Я. С. Тертичний зауважує, що транскордонні онлайн-покупки можуть бути показником безперервного функціонування єдиного ринку електронної комерції і того, якою мірою споживачі використовують широкий вибір та нижчі ціни [27, с. 96]. Л. В. Товкун і М. А. Федоровська вказують, що електронна комерція надала виробникам широкий спектр можливостей, а саме: миттєве проведення грошових транзакцій, швидке поширення інформації, цілодобовий зв'язок із контрагентами та клієнтами, необмежені маркетингові можливості, транскордонність, зниження витрат на ведення бізнесу тощо [28, с. 282].

Отже, слово «транскордонний» відносно електронної комерції використовують для того, щоб описати відносини, в яких залучені особи двох або більше країн. Такий підхід є зрозумілим та узгоджується із загальним розумінням слова «транскордонний». Зокрема, визначення цьому слову надається у Великому тлумачному словнику сучасної української мови, згідно з

яким «транскордонний» означає такий, що проходить через кордон, перетинає його [23, с. 1468]. При цьому, перетинання кордону у відносинах транскордонної електронної комерції може бути як фізичним (коли постачається товар, який слідує з однієї країни в іншу), так і умовним (у разі постачання електронних товарів, послуг, робіт). Аналізуючи співвідношення категорій «електронна комерція» і «транскордонна електронна комерція», вбачається, що остання є складовою частиною першої та становить певну сукупність відносин, пов'язаних спільною ознакою. Такою ознакою є саме транскордонний характер електронної комерції.

Водночас, для більш повного та вичерпного визначення змісту поняття «транскордонна електронна комерція», варто звернутися до тлумачення змісту цього поняття в іноземних джерелах, де цей термін набув більш широкого використання, ніж в Україні. Найчастіше під транскордонною електронною комерцією пропонується розуміти наступне:

- онлайн-торгівля між бізнесом (роздрібним продавцем або брендом) і споживачем (B2C), між двома підприємствами, часто брендами або оптовиками (B2B), або між двома приватними особами (C2C), наприклад, через маркетплейси, такі як Amazon або eBay [29];

- процес продажу продуктів або послуг міжнародній аудиторії за допомогою онлайн-магазину чи платформи електронної комерції. Хоча транскордонна електронна комерція стосується онлайн-продажів, існує також інший процес, який називається транскордонною комерцією, який стосується продажу за кордон міжнародній аудиторії через будь-який канал продажів, онлайн чи офлайн [30];

- продаж через кордон за допомогою електронної комерції. Операції B2B в електронній комерції здійснюються між підприємствами, де постачальник продає оптом. B2C операції – це ситуація, коли компанія продає свій продукт напряму клієнту з веб-сайту компанії або онлайн-маркетплейсу [31];

- процес продажу товарів і послуг онлайн у глобальному масштабі. Це може бути торгівля B2B, C2C або B2C [32];

- міжнародні бізнес-транзакції між різними країнами, укладання угод і транзакцій через платформу електронної комерції та доставка товарів через угоди про транскордонне планування та управління [33, с. 141];

- використання веб-сайтів електронної комерції для продажу продуктів споживачам за кордоном. Електронна комерція зосереджена лише на онлайн-продажах, використовуючи підхід B2B, B2C або C2C. Вона доступна як для власників фізичних магазинів, так і для тих, чий бізнес ведеться виключно в Інтернеті [34];

- продаж у регіон за межами географічного кордону, де знаходиться бізнес продавця [35].

Отже, зазвичай розуміння транскордонної електронної комерції в іноземних джерелах зводиться до операцій з постачання певних благ, яке здійснюється між особами, які знаходяться у різних країнах. В окремих визначеннях акцент робиться на продажу фізичних товарів, тоді як в інших звертається увагу на охоплення транскордонною електронною комерцією товарів і послуг. На наш погляд, саме другий підхід слід вважати більш виправданим, адже як товари, так і послуги (роботи) можуть постачатися в рамках електронної комерції, а отже – і транскордонної електронної комерції.

На додаток варто звернути увагу на класифікацію моделей суспільних відносин у транскордонній електронній комерції. Як слідує із наведеного, найбільш популярною та загальноприйнятою є класифікація таких моделей відносин за складом їх учасників. За цим критерієм виділяють такі найпопулярніші моделі відносин: B2B (бізнес – бізнес), за якою у відносини вступають суб'єкти господарювання (представники бізнесу) між собою; B2C (бізнес – кінцевий споживач), за якою у відносини вступає суб'єкт господарювання (представник бізнесу) і кінцевий споживач товару (роботи, послуги), що постачається в рамках цих відносин; і C2C (кінцевий споживач – кінцевий споживач), за якою у відносини вступають дві особи (зазвичай, фізичні особи), які не є суб'єктами господарювання (представниками бізнесу),

або ж якщо і є такими суб'єктами, у відносинах між ними такі особи діють у власних (не підприємницьких) інтересах.

Подібна класифікація широко використовується як за кордоном, так і в Україні. Наприклад, М. О. Перепелиця та Л. В. Товкун зазначають, що відповідно до учасників, які беруть участь в електронній комерції, останню поділяють на наступні види: 1) електронна комерція для організацій (business-to-business, B2B, бізнес-бізнес; business-to-consumer, B2C, бізнес-споживач та інша; 2) електронна комерція для споживачів (consumer-to-administration, C2A, з адміністраторами; consumer-to-business, C2B, споживач-бізнес та інші); 3) електронна комерція для адміністрації (administration-to-administration, A2A, між адміністраціями; administration-to-business, A2B, з комерційними організаціями та інші); 4) інші моделі для держави, суспільства (decentralized-to-consumer, D2C, government-to-business, G2B та інші) [36, с. 179–180].

Таку класифікацію поділяють О. М. Григоренко та Г. Т. П'ятницька, які зазначають, що розвиток Інтернету в останні десятиріччя ХХ століття зумовив появу різних систем електронної комерції (моделей взаємодії в електронній комерції): бізнес-до-бізнесу (B2B); бізнес-до-споживача (B2C); споживач-до-споживача (C2C); бізнес-до-уряду (B2G); уряд-до-споживача (G2C). Ці автори уточнюють, що учасниками системи B2C є бізнес та споживачі, а суть системи полягає у прямому продажу товарів (послуг) кінцевим споживачам з використанням інтернет-технологій; учасниками системи B2B є два бізнеси (підприємства, компанії), а суть системи полягає у встановленні та підтриманні комерційних взаємовідносин між виробниками, дистриб'юторами, дилерами [37, с. 124–125]. У цьому відношенні Т. Г. Буй та І. Я. Гаврилів вважають, що найбільш поширеним видом електронного бізнесу у світі є B2B (бізнес для бізнесу), частка якого становить близько 80% усього обороту електронної комерції. Хоча в країнах, що розвиваються, зокрема і в Україні, переважає B2C модель ведення бізнесу. Поступово, в процесі зростання й насичення ринку електронної комерції, частка моделі B2C буде зменшуватися, поступаючись місцем іншим моделям [38, с. 10]. Дійсно, моделі відносин B2B і B2C

зустрічаються найчастіше. Це обумовлено тим, що саме у випадку, коли однією стороною є суб'єкт господарювання (представник бізнесу, насамперед підприємство), який вступає у відносини з метою отримання прибутку, такі відносини найбільш відповідають суті комерційних, а отже й електронній комерції і транскордонній електронній комерції.

Отже, з урахуванням проведеного дослідження, можемо запропонувати авторське визначення транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування. При цьому, оскільки у міжнародному розумінні зміст цього поняття часто зводиться до операцій з постачання товарів, послуг і робіт, а також з урахуванням того, що оподаткування може стосуватися різних складових транскордонної електронної комерції, вважаємо доцільним розглядати це поняття у двох значеннях – широкому і вузькому.

У широкому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є сукупність суспільних відносин за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, і у яких принаймні один учасник вступає у суспільні відносини з метою отримання прибутку, у зв'язку з чим у їх учасників виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Такі суспільні відносини виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, зокрема й операцій з постачання електронних товарів і послуг, які підлягають оподаткуванню.

У вузькому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є суспільні відносини за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, у яких принаймні один учасник вступає у ці відносини з метою отримання прибутку, і які виникають щодо постачання товарів, послуг та (або) робіт, які замовляються (у випадку товарів, послуг, робіт) та постачаються (у випадку послуг, робіт) повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-

комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків.

Отже, у широкому значенні транскордонна електронна комерція, подібно електронній комерції, передбачає широкий спектр відносин на всіх етапах діяльності особи, яка вступає у такі відносини, і не зводиться лише до операцій з постачання товарів, послуг, робіт. У зв'язку з цим, оподаткування транскордонної електронної комерції у широкому значенні може стосуватися оподаткування всіх складових у сфері транскордонної електронної комерції, таких як оподаткування доходів, прибутків, операцій тощо, на різних етапах діяльності учасника цих відносин. Натомість, у вузькому значенні транскордонна електронна комерція передбачає відносини, що виникають виключно з постачання товарів, послуг, робіт (тобто, відносини між сторонами правочину щодо його вчинення і виконання), та не охоплює інші відносини, які можуть виникати до, під час або після здійснення такого постачання. Таким чином, оподаткування транскордонної електронної комерції у вузькому значенні стосується насамперед оподаткування непрямыми податками операцій у цій сфері. Підсумовуючи вказане, визначення транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування у широкому значенні включає весь спектр податків і податкових відносин, які можуть виникати у цій сфері (зокрема, й оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг), а визначення у вузькому значенні стосується оподаткування виключно операцій з постачання товарів, робіт і послуг (зокрема, електронних товарів і послуг) у цій сфері непрямыми податками.

Переходячи до дослідження категорії «електронні товари», зауважимо, що у законодавстві визначення поняття «електронні товари» немає. Натомість, у окремих актах визначається значення суміжних питань.

Зокрема, у ст. 1 Закону України «Про віртуальні активи» № 2074-ІХ від 17.02.2022 р. (далі – Закон України «Про віртуальні активи»), який повинен набрати чинності з дня набрання чинності законом України про внесення змін до ПК України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними

активами, визначається поняття віртуального активу. Встановлюється, що віртуальним активом є нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Існування та оборотоздатність віртуального активу забезпечується системою забезпечення обороту віртуальних активів. Віртуальний актив може посвідчувати майнові права, зокрема права вимоги на інші об'єкти цивільних прав [39].

Водночас, до Верховної Ради України внесено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні» № 10225 від 07.11.2023 р., яким пропонується викласти у новій редакції Закон України «Про віртуальні активи». Відповідно до ст. 4 Закону України «Про віртуальні активи» у редакції, запропонованій вказаним законопроектом, віртуальний актив пропонується визначити як цифрову річ, що може передаватися та зберігатися в електронному вигляді з використанням технології розподіленого реєстру або іншої подібної технології. Віртуальний актив, залежно від умов емісії, може посвідчувати майнові права, зокрема, право вимоги на інші об'єкти цивільних прав, та або зобов'язання емітента віртуального активу. До віртуальних активів застосовуються положення Цивільного кодексу України про рухомі речі, якщо інше не встановлено цим Законом, або не впливає із сутності такого віртуального активу [40].

Крім цього, до законодавства запроваджуються зміни у частині визначення правового режиму цифрових об'єктів і пов'язаних категорій. Основним у цьому відношенні є Закон України «Про цифровий контент та цифрові послуги» № 3321-IX від 10.08.2023 р. (далі – Закон України «Про цифровий контент та цифрові послуги»). Згідно з цим законом визначаються наступні поняття:

- «товар з цифровими елементами» – рухома річ, що містить у собі або пов'язана з використанням цифрового контенту та/або цифрової послуги таким чином, що відсутність цифрового контенту та/або цифрової послуги унеможлиблює виконання таким товаром його функцій;

- «цифрова послуга» – послуга, що надає можливість споживачу створювати, обробляти, зберігати та поширювати дані у цифровій формі або отримувати доступ до таких даних, а також здійснювати будь-які інші дії з даними у цифровій формі, що були створені чи завантажені споживачем або іншими користувачами такої послуги. До цифрових послуг належать, зокрема такі, що дають змогу створювати, обробляти, отримувати доступ або зберігати дані в цифровій формі, включаючи хостинг файлів, обробку текстів або гри, які пропонуються в середовищі хмарних обчислень і соціальних мережах;

- «цифровий контент» – дані, які створюються і надаються в цифровій формі. До цифрового контенту належать, зокрема, комп'ютерні програми, застосунки, відеофайли, аудіофайли, музичні файли, цифрові ігри та електронні книги [41].

На додаток, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Цивільного кодексу України щодо розширення кола об'єктів цивільних прав» № 3320-IX від 10.08.2023 р. серед об'єктів цивільних прав визначаються цифрові речі, а сама цифрова річ визначається як благо, що створюється та існує виключно у цифровому середовищі та має майнову цінність [42].

Щодо поняття «електронний товар», як приклад варто навести визначення цієї категорії у Кембриджському онлайн-словнику, згідно з яким електронний товар (або е-товар) означає продукти електронної комерції, які можна придбати в Інтернеті та завантажити безпосередньо на свій комп'ютер, наприклад електронні книги чи програмне забезпечення [43]. У свою чергу, відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови слово «товар» визначається як призначений для обміну продукт праці, що має споживчу вартість і вартість; будь-які продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу [23, с. 1456].

У контексті розмежування категорій «цифровий актив» і «віртуальний актив» варто звернути увагу на дослідження О. О. Дмитрик, яка з урахуванням визначення семантичного значення слів «цифровий» і «віртуальний» зазначає,

що ці слова вказують на два різних аспекти, пов'язаних з інформацією та об'єктами, які існують у цифровому середовищі через функціонування новітніх інформаційних технологій та децентралізованих платформ. Зокрема, цифровий вказує на формат, у якому інформація, дані або об'єкти подаються чи зберігаються у цифровій формі (йдеться про вигляд чисел, коду або електронних сигналів), де до цифрових активів вчена відносить цифрові тексти, цифрові фотографії, цифрові відеофайли, цифрову музику тощо. Натомість, слово «віртуальний» вказує на те, що об'єкт, інформація або середовище функціонують в імітованому чи симульованому стані, а не в реальному фізичному світі. Як слідує із цього дослідження, і віртуальний, і цифровий активи мають електронну форму, при цьому, головна відмінність полягає в тому, що цифрові активи мають реальну фінансову вартість і можуть бути обмінювані на реальні гроші або інші активи, тоді як віртуальні активи, як правило, відображають об'єкти у віртуальному світі і можуть бути обмінювані в межах цього світу [44, с 250–251].

Отже, з урахуванням вказаного, зазначимо, що незважаючи на відсутність нормативного визначення категорії «електронний товар», у окремих законодавчих актах (зокрема тих, які ще не набрали чинності) і проектах законів надається визначення суміжних категорій. Вважаємо, що до категорії «електронний товар» найбільш наближеними є категорії «цифровий контент» і «цифрова річ». При цьому, у словосполученні «електронний товар» слово «товар» вважаємо доцільним вживати саме у значенні певного завершеного продукту, результату робіт, тоді як самі роботи і послуги не є складовою частиною цього поняття. Натомість, слово «електронний» визначає форму існування товару – він існує в електронній формі, тобто такій, що придатна для зчитування за допомогою комп'ютерного обладнання і передачі за допомогою систем електронної комунікації. Таким чином, під електронним товаром для цілей оподаткування пропонуємо розміти нематеріальне благо, яке існує виключно в електронній (цифровій) формі, має матеріальну цінність, придатне

для зчитування комп'ютерним обладнанням і передачі в електронній формі за допомогою систем електронної комунікації.

Щодо поняття «електронна послуга» варто зазначити, що воно прямо або опосередковано визначається в чинному законодавстві. Зокрема, відповідно до ст.ст. 1, 4 Закону України «Про електронну комерцію» визначається поняття інформаційних електронних послуг як платних або безоплатних послуг щодо оброблення та зберігання інформації, що надаються дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем за індивідуальним запитом їх одержувача. Вони включають послуги щодо: розповсюдження реклами; створення можливостей для пошуку інформації та доступу до неї; передачі та зберігання інформації; розміщення інформації на замовлення іншої особи; передачі інформації за запитом особи або відправлення комерційних електронних повідомлень; вчинення інших дій у сфері електронної комерції. При цьому, встановлюється, що до інформаційних електронних послуг не належать послуги, якщо їх надання: здійснюється без використання інформаційно-комунікаційних систем; за технологією потребує безпосередньої присутності замовника чи постачальника послуг, включаючи послуги, що надаються з використанням електронних пристроїв (медична консультація з оглядом пацієнта, аудит діяльності суб'єкта господарювання тощо); передбачає одночасну передачу інформації невизначеному колу осіб (телевізійне мовлення, радіомовлення тощо) [2].

Зауважимо, що наведене визначення стосується саме інформаційних електронних послуг, тобто одного із видів електронних послуг. Однак у наведеній нормі, на наш погляд, можна прослідкувати ознаки, які характеризують категорію «електронні послуги» загалом. До таких ознак належать:

- спосіб надання послуг – виключно за допомогою інформаційно-комунікаційних систем;
- надання послуги не потребує особистої присутності замовника чи постачальника послуг;

- сторони відносин з надання електронних послуг (постачальник і отримувач) повинні бути індивідуально визначені, конкретизовані.

Безпосередньо визначення електронних послуг для цілей оподаткування ПДВ наводиться у ПК України. Відповідно до пп. 14.1.56-5 п. 14.1 ст. 14 ПК України електронні послуги – послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях [45].

У вказаній нормі ПК України також наводиться невиключний (орієнтовний) перелік таких послуг. До таких послуг, зокрема, належать: а) постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, зокрема, підписки на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів; б) надання доступу до баз даних, у тому числі користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет; в) постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх трансляванням через телевізійну мережу; г) надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів; г) постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, проведення та надання якого не потребує участі людини, у тому числі шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, у яких учні виконують завдання онлайн, а оцінки виставляються автоматично, без участі людини (або з мінімальною її участю); д) надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних

комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень; е) постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, у тому числі електронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення та електронного обладнання; є) надання рекламних послуг у мережі Інтернет, мобільних додатках та на інших електронних ресурсах, надання рекламного простору, зокрема шляхом розміщення банерних рекламних повідомлень на веб-сайтах, веб-сторінках чи веб-порталах [45].

Водночас, цим же підпунктом прямо передбачено, що з метою його застосування до електронних послуг не відносяться такі операції: постачання товарів/послуг, замовлення (бронювання) яких здійснюється через мережу Інтернет, за допомогою мобільних додатків та інших електронних ресурсів, а фактичне постачання здійснюється без використання мережі Інтернет (зокрема, послуги з розміщення, винаймання автомобілів, послуги закладів харчування з постачання продукції, послуги пасажирського транспорту та інші подібні послуги); постачання товарів та/або інших послуг, відмінних від електронних послуг, у складі яких є електронні послуги, у разі якщо вартість електронних послуг включена до загальної вартості таких товарів/послуг; постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, у разі якщо мережа Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем; постачання примірників творів у галузі науки, літератури і мистецтва на матеріальних носіях; надання консультаційних послуг електронною поштою; надання послуг з доступу до мережі Інтернет [45].

Отже, зважаючи на положення ПК України слід звернути увагу на такі характеристики електронної послуги:

- постачання послуг здійснюється через Інтернет (як замовлення послуг, так і їх безпосереднє постачання);

- автоматизованість постачання – втручання людини переважно відсутнє (тобто, таке втручання є можливим, але воно є настільки мінімальним, що не призводить до обумовленості постачання конкретної електронної послуги людською функцією);

- постачання товарів, які втілюють в собі електронну послугу, не є постачанням електронних послуг;

- електронні послуги виключають консультаційні послуги, які хоч можуть постачатися в електронному вигляді, однак не відповідають іншим ознакам електронних послуг (автоматизації, відсутності втручання людини тощо);

- окремі послуги, які формально можуть відповідати ознакам електронних, не вважаються такими для цілей оподаткування.

Водночас, аналізуючи перелік прикладів електронних послуг у ПК України, варто звернути увагу, що цей перелік фактично включає в себе і електронні товари. Наприклад, електронні примірники програмного забезпечення, ігор, зображень, книг тощо за своєю суттю більше тяжіють до категорії електронних товарів, аніж послуг, адже є певним результатом певної праці. На наш погляд, такий підхід до правового регулювання обумовлений тим, що цей перелік визначається через слово «постачання», тобто, наприклад, електронною послугою вважається постачання примірників творів, постачання програмного забезпечення тощо. Іншою причиною такого підходу вважаємо те, що у ПК України категорія «електронні послуги» визначається саме для цілей оподаткування, а отже може мати певну специфіку, обумовлену правовим регулюванням оподаткування.

Порівнюючи категорії «електронні товари» і «електронні послуги» із визначеними у ПК України термінами, варто зауважити наступне. У пп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначається термін «товари» як матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. Тобто, нематеріальні активи включені до складу товарів. Натомість, згідно з пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПК України термін «постачання товарів» – це будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду, тоді як згідно з пп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України

«постачання послуг» визначається як будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності [45].

Отже, незважаючи на те, що нематеріальні активи віднесені до категорії «товар», із наведеного вбачається, що постачання нематеріальних активів вважається переважно постачанням послуг, а не постачанням товарів. Такий підхід до визначення понять хоча і не є послідовним, однак зумовлений специфікою правового регулювання оподаткування, адже терміни «постачання товарів» і «постачання послуг» вживаються переважно для цілей оподаткування операцій ПДВ, тоді як термін «товар» має більш широке застосування.

Зауважимо, що визначення електронних послуг, надане у ПК України, переважно узгоджується із визначенням «послуг, що надаються електронними засобами», яке надане у Імплементційному регламенті Ради (ЄС) № 282/2011 від 15.03.2011 р. «Про встановлення імплементаційних інструментів для Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість» для цілей Директиви 2006/112/ЄС. Під такими послугами розуміють послуги, які надають через Інтернет або електронну мережу, характер яких зумовлює їх значну автоматизацію й мінімальне втручання людини та унеможлиблює надання таких послуг за відсутності інформаційних технологій. Ці послуги, зокрема, включають: постачання оцифрованих продуктів, зокрема програмного забезпечення, внесення змін до нього або його оновлення; послуги, що забезпечують або підтримують присутність компанії або персональну присутність в електронній мережі, такі як вебсайт або вебсторінка; послуги, що автоматично генеруються за допомогою комп'ютера через мережу Інтернет або електронну мережу, у відповідь на введення певних даних отримувачем тощо. Водночас, послуги, що надаються електронними засобами, не включають, серед

іншого, таке: послуги мовлення; телекомунікаційні послуги; товари, щодо яких замовлення та його опрацювання здійснюються електронними засобами; (диски CD-ROM, дискети та подібні матеріальні носії даних; друковані матеріали, такі як книги, бюлетені, газети або журнали; тощо) [46; 47].

Таким чином, основними ознаками послуг, що надаються електронними засобами, є: постачання через Інтернет або електронну мережу; автоматизація і мінімальне втручання людини; неможливість надання таких послуг за відсутності інформаційних технологій. Зміст цих ознак розкритий вище в рамках аналізу змісту електронних послуг відповідно до законодавчих дефініцій. На додаток зауважимо, що визначення цифрових послуг у Законі України «Про цифровий контент та цифрові послуги», яке наведене вище, також містить ознаки електронних послуг. Однак вбачається, що ця категорія є вужчою за електронні послуги, зважаючи на предмет цифрових послуг, тобто цифрові послуги – є частиною електронних послуг. Отже, зважаючи на проведені дослідження, під електронними послугами для цілей оподаткування пропонуємо розуміти послуги, які надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, з використанням мережі Інтернет, індивідуалізовано (на запит конкретно визначеного отримувача послуг), дистанційно (без фізичної присутності сторін відносин в одному місці) і автоматизовано (без втручання людини або з таким мінімальним людським втручанням, яке вимагається для автоматизованого надання послуг).

## **1.2. Міжнародно-правові основи оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції**

Сучасні тенденції розвитку міжнародного і національного податкового права засвідчують необхідність перегляду концепцій та стандартів

оподаткування доходів (прибутків) і операцій суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб [48, с. 92]. Міжнародні стандарти щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції тривалий час розробляються на базі різних міжнародних платформ (організацій). Зокрема, в рамках розробленого Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) плану з протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting Plan) (далі – План BEPS) існує Напрямок 1 (Action 1), який стосується податкових викликів, що виникають внаслідок діджиталізації [49, с. 63].

Загалом, значна частина концептуальних змін податкового законодавства, що були запроваджені порівняно нещодавно чи плануються до запровадження, мають на меті реагування держави на виклики щодо ухилення від оподаткування. Багато таких нововведень є наслідком вжиття Україною заходів, передбачених Планом BEPS. План BEPS враховує як заходи, що спрямовані на запобігання та припинення безпосередньо податкових ухилень, так і заходи, пов'язані зі зміною окремих податкових концепцій внаслідок інтенсивної діджиталізації суспільних відносин [50, с. 135].

Так, Ю. Б. Вертелецька та В. П. Дубіщев звертають увагу, що існують різні рівні правового регулювання відносин у мережі Інтернет: міжнародний, регіональний (у рамках Європейського Союзу), національний. На кожному з цих рівнів законодавець прагне врегулювати певну сферу правовідносин. Це визначає необхідність міжнародно-правового регулювання правовідносин у мережі Інтернет, тобто уніфікацію існуючих правил. Уніфікація норм проводиться як у рамках ЄС, так і на міжнародному рівні в рамках Всесвітньої організації інтелектуальної власності, Світової організації торгівлі, Комісії ООН з міжнародного торговельного законодавства (ЮНСІТРАЛ), Міжнародної торгової палати, Конференції ООН з торгівлі та розвитку, ОЕСР тощо [51, с. 13–14]. До основних правових питань розвитку міжнародної електронної торгівлі належить, зокрема, оподаткування [51, с. 18].

Як зазначають Н. В. Тімощенкова та К. О. Токарева, розглядаючи зарубіжний досвід регулювання питань оподаткування суб'єктів ринку е-комерції, слід звернути увагу, що основа міжнародної системи оподаткування суб'єктів ринку е-комерції була закладена у 1998 році в Оттаві на Конференції ОЕСР «Світ без кордонів: Розуміючи потенціал електронної комерції», де було розроблено концепцію еволюційного розвитку Модельної конвенції оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. У 1998 році Комітет з податкових питань (CFA) ОЕСР завершив розробку рамкових умов оподаткування. Саме це можна вважати прямим результатом виклику для скоординованого міжнародного підходу і партнерства між урядами та діловими колами для створення системи оподаткування суб'єктів ринку е-комерції. За підсумками цієї конференції було констатовано, що існуючі правила оподаткування можуть бути застосовані до електронної комерції. Зокрема, акцентовано увагу на тому, що принципи нейтралітету, ефективності, визначеності і простоти, ефективності і справедливості, а також гнучкості є основоположними принципами оподаткування в сфері Інтернету. Крім того, фінансовий суверенітет країни має бути збережено. Ключовими в системі регулювання ринку е-комерції є два податки: податок на прибуток підприємств та ПДВ. Утримання ПДВ відбувається згідно з двома принципами: принцип країни (місця) походження та принцип місця призначення. Доцільним до суб'єктів ринку е-комерції є застосовування оподаткування за місцем призначення, що зазначається і в положеннях ОЕСР [52, с. 77].

Ці науковці звертають увагу, що провідними міжнародними організаціями розроблені та затверджені основні принципи податкового регулювання електронного бізнесу: держане втручання має забезпечити стабілізацію міжнародного правового регулювання, сприяти справедливому розподілу дефіцитних ресурсів і захищати інтереси вітчизняних виробників; державна політика в сфері електронного бізнесу має бути спрямована на створення сприятливих умов для міжнародного співробітництва; державна податкова політика має забезпечувати недопущення дискримінації

«традиційного» бізнесу, тобто мають дотримуватись принципи рівності й нейтральності в оподаткуванні; для досягнення збалансування розвитку всіх форм господарювання, податкова політика має бути спрямована на підтримку розвитку електронної торгівлі у приватному секторі [52, с. 79].

Дійсно, питання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції вже тривалий час є актуальним на міжнародному рівні. Однією з основних міжнародних організацій, на базі якої відбувається розробка цих питань, є ОЕСР.

Одним із перших і основоположних документів у цій сфері, який фактично визначив напрямки подальшої розвитку питань оподаткування у сфері транскордонної електронної комерції, став звіт Комітету з фіскальних питань «Електронна комерція: рамкові умови оподаткування», виданий в рамках ОЕСР у 1998 році (далі – Звіт 1998 року). У цьому документі вказується, що правила оподаткування податками на споживання повинні призвести до оподаткування в тій юрисдикції, де відбувається споживання, і для цього важливо досягти згоди на міжнародному рівні щодо обставин, за яких споживання вважатиметься таким, що відбувається у певній юрисдикції. Також зазначається, що для цілей податків на споживання постачання оцифрованих продуктів не слід розглядати як постачання товарів. Коли представники бізнесу та інші організації всередині країни придбають послуги та нематеріальні товари у постачальників за межами країни, такі країни повинні розглянути механізм нарахування податку у джерела виплати (reverse charge), самооподаткування (self-assessment) чи інші еквівалентні механізми для захисту їх дохідної бази та конкурентоспроможності вітчизняних постачальників [53, с. 5]. Тобто, у Звіті 1998 року визначається необхідність зміни підходів до оподаткування операцій податками на споживання (насамперед, ПДВ), згідно з якими місце постачання послуг і електронних товарів для цілей такого оподаткування варто визначати за місцезнаходженням споживача, а не постачальника.

Надалі, у Звіті Технічної консультаційної групи з податків на споживання, виданому в рамках ОЕСР у грудні 2000 року (далі – Звіт

податкової ТКГ), з урахуванням попередніх напрацювань, вказується, що для визначення місця споживання найбільш доцільно брати за основу критерій місця звичайного проживання (знаходження) споживача. Крім цього, у Звіті податкової ТКГ були викладені напрацювання щодо можливих механізмів стягнення податку. Доцільність застосування того чи іншого механізму розглядалась виходячи з того, хто є споживачем – представники бізнесу (тобто, B2B операції) або кінцеві споживачі (тобто, B2C операції). Зокрема, щодо B2B операцій вказувалось, що найбільш доцільними механізмами є механізм самооподаткування і механізм нарахування податку у джерела виплати. Натомість, відносно B2C операцій розглядалась можливість застосування таких методів як оподаткування на рівні споживача (consumer self-assessment), реєстрації нерезидентів-постачальників платниками податку (registration of non-resident suppliers), оподаткування на рівні постачальника і перерахування (tax at source and transfer) і утримання податку третіми особами (withholding by third parties). Водночас, як проміжний крок до переходу до одного із вказаних або нового розробленого механізму розглядалася можливість створення тимчасової спрощеної системи. Такий підхід передбачав створення спрощеної системи податкового адміністрування зі спрощенням всіх складових податкового комплаєнсу (адміністрування), включаючи реєстрацію, визначення обороту та обчислення податку, електронне подання декларацій та аудит [54, с. 4–6].

У іншому звіті, виданому у грудні 2000 року Технічною консультативною групою з технологій (далі – Звіт технологічної ТКГ), зазначені механізми роз'яснені більш детально. Зокрема вказується, що механізм самооподаткування передбачає стягнення податку безпосередньо споживачем. Такий споживач має самостійно визначити суму податку у зв'язку з імпортом товарів і послуг. Ця сума повинна бути перерахована фіскальному органу. Механізм реєстрації нерезидентів-постачальників платниками податку передбачає, що нерезидент самостійно повинен зареєструватись у фіскальному органі юрисдикції споживача та бути відповідальним за відповідне нарахування і сплату податку до такого органу. Механізм оподаткування на рівні

постачальника і перерахування передбачає, що постачальник повинен нарахувати та утримати податок у юрисдикції своєї реєстрації, однак за ставкою, передбаченою законодавством юрисдикції споживача. Надалі такий податок перераховується до податкового органу юрисдикції постачальника, а той, у свою чергу, – до податкового органу юрисдикції споживача. Наступним механізмом, що описується у Звіті технологічної ТКГ, є модель довіреної третьої особи. Цей механізм передбачає розподіл функцій між постачальником та уповноваженою третьою особою, де відповідні податкові обов'язки здійснює така третя особа. Для його роботи вимагається взаємодія постачальника, довіреної третьої особи та податкового органу, де на кожного із цих учасників покладається певна функція. Механізм утримання податку фінансовими установами розглядається як варіація моделі довіреної третьої, де такою третьою особою є фінансова установа [55, с. 15–19]. У Звіті технологічної ТКГ також розглядається можливість застосування комбінованого підходу, який передбачає поєднання елементів механізму оподаткування на рівні постачальника і перерахування (tax at source and transfer) та моделі довіреної третьої особи (trusted third party або clearinghouse), де переваги однієї моделі перекривали би недоліки іншої [55, с. 65].

У подальшому у Звіті 2001 року щодо податків на споживання в електронній комерції від Робочої групи № 9 з податків на споживання для Комітету з фіскальних питань (далі – Звіт Робочої групи) стосовно визначення місця постачання уточняється, що для B2B операцій місцем постачання нематеріальних послуг доцільно вважати місцезнаходження бізнесу споживача. Натомість, для B2C операцій більш доцільним критерієм визначення місця споживання є місце звичайного проживання споживача [56, с. 12–13].

Щодо механізмів стягнення податку, у Звіті Робочої групи додатково було розглянуто можливість використання моделей, заснованих на технологіях, які являють собою технологічні рішення для стягнення податків та можуть допомогти розвинути нові механізми стягнення податків у майбутньому. Технічна консультативна група з технологій у цьому відношенні вказала на

доцільність вивчення змішаних моделей і одним із можливих ефективних підходів може бути поєднання моделі глобальної реєстрації, механізму оподаткування на рівні постачальника і перерахування та моделі довіреної третьої особи [56, с. 16–17]. Також було наголошено на важливості подальшого дослідження можливостей використання таких моделей, заснованих на технологіях, зважаючи на їх потенціал [56, с. 8].

При цьому, як і раніше, стверджувалося, що для B2B операцій дієвими механізмами стягнення податку є самооподаткування і нарахування податку у джерела виплати. Натомість, для B2C операцій у короткостроковій перспективі рекомендувалося розглянути використання моделі спрощеної реєстрації нерезидентів-постачальників платниками податків у юрисдикції постачання, яка б передбачала зменшення адміністративного навантаження до мінімуму, об'єктивно необхідного для стягнення податків, тоді як у довгостроковій перспективі доцільно розглянути можливість переходу до нових технологічних рішень [56, с. 18]. Водночас наголошувалось, що при запровадженні механізмів стягнення податків, заснованих на реєстрації нерезидентів-постачальників платниками податку, необхідно врахувати низку факторів, зокрема таких як мінімізація адміністративного навантаження на нерезидентів, запровадження порогових показників для виникнення обов'язку щодо реєстрації, а також питання ефективних механізмів контролю та примусу [56, с. 27].

Зазначені напрацювання були покладені в основу більш комплексних документів, зокрема «Оподаткування і електронна комерція. Імплементація Оттавських рамкових положень з оподаткування» 2001 року [57], «Серії керівництв щодо податку на споживання» 2003 року [58] та інших документів ОЕСР. Варто зазначити, що питання доцільного механізму стягнення податків зі споживання знайшло своє відображення і у Плані BEPS, який складається з 15 кроків [59, с. 276].

У документі «Адресування податкових викликів цифрової економіки», який присвячений кроку 1 Плану BEPS, зазначається, що перший виклик у питанні стягнення ПДВ виникає внаслідок зростання обсягу електронної

комерції, зокрема онлайн-купівлі фізичних товарів у постачальників з інших юрисдикцій [60, с. 133]. Другий виклик виникає внаслідок впевненого зростання В2С постачання послуг та нематеріальних товарів, які можуть передаватись дистанційно. У свою чергу, такі дистанційні постачання послуг і нематеріальних товарів зазвичай призводять до відсутності або необґрунтовано низького рівня їх оподаткування ПДВ та створюють потенційний конкурентний тиск на вітчизняних постачальників. Надалі вказується, що розподіл прав оподаткування ПДВ на юрисдикцію, де знаходиться споживач, буде призводити до оподаткування у юрисдикції споживання, однак постає питання як забезпечити ефективне стягнення податку у юрисдикції місцезнаходження споживача. Однією із опцій є покладення обов'язку зі стягнення ПДВ на споживача, однак такий підхід є неефективним та скоріш за все призведе до того, що споживачі не будуть стягувати ПДВ. У зв'язку з цим Керівництвом ОЕСР з електронної комерції 2003 року рекомендується застосовувати механізм реєстрації нерезидентів-постачальників у юрисдикції, де знаходиться споживач. Цей механізм передбачає, що такий нерезидент повинен бути відповідальним за нарахування, стягнення і сплату ПДВ. Водночас, якщо у такій юрисдикції не буде імплементовано належний механізм для такого оподаткування, скоріше за все ПДВ не буде сплачений [60, с. 135–136].

Одним із найбільш комплексних документів, у якому детально розглядаються питання оподаткування ПДВ операцій із транскордонного постачання товарів і послуг є Міжнародне керівництво з податку на додану вартість / податку на товари та послуги. Насамперед у цьому Керівництві вчергове декларується, зокрема із посиланням на Світову організацію торгівлі, що широко прийнятим консенсусом є підхід, згідно з яким принцип оподаткування ПДВ операцій у місці, де відбувається остаточне споживання (*destination principle*), із відповідним віднесенням доходів до країни такого споживання, має переважати над принципом оподаткування ПДВ операцій у місці, де створюється продукт (*origin principle*), як з теоретичної так і з практичної сторони [61, с. 16]. Надалі у цьому Керівництві у продовження

вказаних вище напрацювань стверджується, що для В2В операцій з транскордонного постачання послуг і нематеріальних товарів, місцем постачання яких є місцезнаходження споживача, рекомендованим механізмом стягнення податку є нарахування податку у джерела виплати. Водночас цей механізм не пропонує належного вирішення питання стягнення ПДВ у разі В2С постачання послуг та нематеріальних товарів нерезидентами, оскільки рівень дотримання такого порядку стягнення податку споживачами, скоріше за все, буде низьким, адже кінцеві споживачі мають низьку зацікавленість у тому, щоб декларувати і сплачувати податок, щонайменше за відсутності відсутних санкцій. Більше того, примусове стягнення невеликих сум ПДВ з великої кількості приватних споживачів, ймовірно, спричинить значні адміністративні витрати, які перевищуватимуть потенційний дохід. Робота, проведена ОЕСР та іншими міжнародними організаціями, а також досвід окремих країн свідчать, що найбільш доцільним підходом для забезпечення стягнення ПДВ у В2С операціях є зобов'язання нерезидентів-постачальників зареєструватися платником ПДВ у юрисдикції оподаткування (споживача). При запровадженні подібних механізмів реєстрації рекомендується, щоб юрисдикції розглянули можливість запровадження спрощених процедур реєстрації і адміністрування для того, щоб нерезиденти мали більше можливостей дотримуватись відповідних локальних вимог. Найбільш виправданим рівнем спрощення слід вважати ситуацію, коли комплаєнс-зобов'язання нерезидента у юрисдикції оподаткування обмежені до того, що є об'єктивно необхідним для ефективного стягнення ПДВ. Досвід роботи таких спрощених режимів засвідчив, що вони забезпечують практичний та відносно ефективний спосіб збереження податкових надходжень від постачання послуг та нематеріальних товарів нерезидентами на користь кінцевих споживачів, зменшуючи економічні викривлення та зберігаючи нейтральність між платниками податку – нерезидентами і резидентами. Також такі режими дозволяють податковим органам охопити вагомі обсяги податкових надходжень, понісни при цьому порівняно обмежені витрати на податкове адміністрування [61, с. 71–72].

Серед основних заходів, які сприяють встановленню належного спрощеного режиму реєстрації та виконання податкових вимог для нерезидентів – платників ПДВ, зазначаються наступні: встановлення спрощених процедур реєстрації нерезидентів платниками податку, зокрема з використанням електронних сервісів; відсутність відшкодування податку, з можливістю збереження такої опції для нерезидентів, які зареєстровані у звичайному порядку; подання спрощеної податкової звітності; можливість сплати податків за допомогою електронних платіжних методів; використання спрощеного документообігу для обліку і стягнення податку (зокрема, з використанням електронного документообігу); відсутність або спрощені вимоги до податкових накладних; онлайн доступність інформації про реєстрацію і дотримання податкових вимог (зокрема, з викладенням інформації мовами країн, із якими країна має значні торгівельні обороти); можливість призначити представника для виконання окремих податкових обов'язків нерезидента; пропорційність запроваджених механізмів стягнення податку у співвідношенні з поставленими цілями (зокрема, відсутність непомірного адміністративного навантаження на нерезидентів) [61, с. 73–77].

У документі «Механізми ефективного стягнення ПДВ / податку на товари та послуги, якщо постачальник не знаходиться в юрисдикції оподаткування» зазначається, що ключова економічна різниця між принципом стягнення ПДВ за місцем остаточного споживання і принципом стягнення ПДВ за місцезнаходженням постачальника полягає в тому, що перший принцип ставить усі фірми, що конкурують у певній юрисдикції, в рівні умови, тоді як другий принцип ставить споживачів у різних юрисдикціях у рівні умови. Перший принцип забезпечує нейтральність у міжнародній торгівлі та є більш виправданим, аніж другий, як з теоретичної, так і з практичної точок зору [62].

В іншому документі «Тенденції податку на споживання 2020: Ставки податку на додану вартість, податку на товари і послуги та акциз, тенденції та питання політики» вказується, що на сьогодні більшість країн ОЕСР використовують механізм нарахування податку у джерела виплати щодо B2B

операцій з транскордонного постачання послуг та нематеріальних товарів. Водночас, усі країни ОЕСР, крім Канади та Ізраїлю, щодо В2С операцій з транскордонного постачання послуг та нематеріальних активів запровадили механізм реєстрації нерезидентів-постачальників платниками податку, які є відповідальними за стягнення податку з таких операцій. У всіх цих країнах, крім Швейцарії та Японії, передбачений спрощений режим реєстрації та стягнення податків для таких нерезидентів, який не дозволяє вираховувати вхідні податки. При цьому, зазвичай як опція таким нерезидентам дозволяється використовувати і загальний режим реєстрації і оподаткування ПДВ [63, с. 32].

Отже, в рамках ОЕСР значна увага приділяється питанню оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг і нематеріальних товарів у сфері транскордонної електронної комерції, тобто коли постачальник і споживач знаходяться в різних країнах. Важливість цього питання обумовлюється необхідністю реагувати на зміни, які відбуваються у порядку здійснення комерційної діяльності, зокрема внаслідок інтенсивного розвитку мережі Інтернет та цифрової економіки, насамперед електронної комерції, коли для постачання електронних товарів чи надання послуг зазвичай не вимагається присутність постачальника і споживача в одній країні. Широко прийнятим є принцип, згідно з яким місцем постачання послуг і нематеріальних товарів доцільно вважати країну місцезнаходження споживача. У зв'язку з цим виникає питання застосування ефективних механізмів стягнення ПДВ. Такі механізми розрізняються залежно від того, хто є споживачем послуг чи нематеріальних товарів. Зокрема, для В2В операцій найбільш дієвим механізмом вважається нарахування податку у джерела виплати, відповідно до якого отримувач послуг чи нематеріальних товарів нараховує і сплачує податок у своїй юрисдикції. Для В2С операцій найбільш дієвим вважається механізм реєстрації нерезидента-постачальника платником ПДВ у юрисдикції знаходження споживача. Доцільність використання подібних підходів підтверджується практикою країн ОЕСР, переважна більшість яких запровадила вказані механізми стягнення ПДВ [59, с. 277–278].

Водночас, ОЕСР звертає увагу насамперед на необхідність запровадження належного податкового адміністрування ПДВ, який справляється з нерезидентів, завдяки запровадженню спрощеного режиму реєстрації та дотримання податкових вимог. Такий режим має сприяти досягненню фіскальної ефективності, за якої обсяги податкових надходжень мають суттєво перевищувати витрати на адміністрування податку.

### **1.3. Сучасний стан правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні та інших державах**

Значні темпи розвитку цифрової економіки у ЄС і США, інших державах спровокували зміну підходів правового регулювання оподаткування операцій у сфері транскордонної електронної комерції для їх адаптації до сучасних реалій і бізнес-моделей, зокрема з урахуванням вже розглянутих принципів оподаткування у цій сфері. При цьому, досвід ЄС є важливим для України не лише з точки зору більш тривалого і прогресивного правового регулювання цієї сфери порівняно з Україною, але й зважаючи на євроінтеграційні наміри і процеси в Україні. Натомість, досвід США є важливим з урахуванням того, що США тривалий час займає одне з провідних місць у світі за рівнем розвитку електронної комерції та її впливу на економіку.

Досліджуючи це питання, зазначимо, що окремі аспекти правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в ЄС і США були та є предметом уваги деяких українських дослідників. Перш за все розглянемо досвід ЄС.

Т. Г. Затонацька і О. М. Мельничук, досліджуючи особливості оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції, посилаючись на

закордонні праці, наводять основоположні принципи оподаткування цієї сфери в ЄС. До таких принципів належать: відсутність необхідності введення нових податків; усі зусилля повинні бути зосереджені на прискореній адаптації наявних податків, насамперед ПДВ, до специфіки ринку електронної комерції; електронна передача продуктів повинна розглядатися для цілей ПДВ як поставка послуг; щоб уникнути недобросовісної конкуренції, нейтральність податкової системи між постачальниками з ЄС та не з ЄС, а також між онлайн та офлайн продажами повинні бути збережені; забезпечення дотримання правил оподаткування всіх операторів у сфері електронної комерції; податкова система і її інструменти управління повинні гарантувати, що оподаткування може бути здійснено щодо поставки послуг, отриманих в рамках ЄС на ринку електронної комерції як підприємствами, так і приватними особами; податкова система повинна бути прозорою та справедливою, уникаючи нівелювання переваг роботи на даному ринку [64, с. 18]. Зауважимо, що такі принципи узгоджуються з рекомендаціями та підходами ОЕСР, що є логічним, адже держави-члени ЄС є членами ОЕСР та брали активну участь у розробленні відповідних концепцій оподаткування у сфері транскордонної електронної комерції в рамках ОЕСР.

І. Б. Белік із посиланням на Т. Фетзера, досліджуючи досвід ЄС, вказує, що положення Директиви про застосування ПДВ до реалізації послуг за допомогою телекомунікаційних каналів зв'язку засновані на пропозиціях Європейської Комісії від 07.06.2000 р. Директива встановлює, що поставки цифрових продуктів, споживаних у рамках ЄС, підлягають обкладанню ПДВ, у той час як поставка цифрових продуктів за межі ЄС від ПДВ звільняється. Наголошується на запровадженні обов'язку для іноземних постачальників цифрової продукції зареєструватися для цілей ПДВ в компетентних відомствах однієї із країн-учасниць ЄС (країна, у яку здійснена перша поставка), із стягненням податку по ставці, що діє в країні, у якій перебуває споживач. Ці правила повинні застосовуватися тільки до тих іноземних постачальників, які реалізують свою продукцію в ЄС непідприємцям (модель B2C). Якщо

реалізація здійснюється по моделі підприємство-підприємство, то ПДВ обчислюється, утримується й сплачується безпосередньо покупцем, що перебуває в ЄС. Рада ЄС підкреслила, що таке регулювання ПДВ узгоджується із принципами непрямого оподаткування, сформульованими на конференції ОЕСР в Оттаві в 1998 році [65, с. 52].

Як зазначають М. М. Юрченко і Н. І. Костова, у ЄС діяльність з електронної комерції регулюється Директивою 2000/31/ЄС. Товари та послуги, придбані за посередництвом електронної комерції, прирівняні до послуг, до яких згідно з Директивою належать: інформаційні сервіси (наприклад, Інтернет-газети); онлайн-продаж продуктів і послуг (книги, одяг, фінансові, туристичні послуги); професійні послуги (лікарі, юристи, ріелтори); розважальні послуги й основні посередницькі послуги (доступ в Інтернет, передання та хостинг інформації); Інтернет-реклама та спонсорство [66, с. 217].

Основним документом, який врегульовує порядок оподаткування операцій ПДВ в межах ЄС, зокрема й оподаткування електронних послуг, є Директива 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Про загальну систему податку на додану вартість». Протягом строку дії цієї Директиви до неї вносились низка змін. При цьому, комплексний перехід ЄС до принципу оподаткування електронних товарів і послуг за принципом місцезнаходження споживача асоціюється зі змінами, які набрали чинності у 2015 році, і запровадженням відповідної системи адміністрування податку [67].

З 01 січня 2015 року всі телекомунікаційні послуги, послуги телерадіомовлення (бродкастинг) та послуги, що надаються електронними засобами (telecommunication, broadcasting and electronically supplied services) (далі – ТВЕ), підлягають оподаткуванню за місцем знаходження споживача. Для того, щоб забезпечити правильне оподаткування цих послуг, підприємства ЄС і поза ЄС повинні визначити статус свого клієнта (чи є особа платником ПДВ) і місцезнаходження цього клієнта (в якій країні ЄС чи поза ЄС). Ця зміна є результатом змін до правил щодо місця постачання послуг у системі ПДВ ЄС, прийнятих у 2008 році як частина Пакету ПДВ (VAT Package). Основною

причиною цих змін було приведення правил оподаткування ПДВ цих послуг у відповідність до одного з головних принципів оподаткування ПДВ, згідно з яким податок повинен надходити державі-члену, в якій споживаються товари чи послуги. При цьому, для підприємств поза межами ЄС, які надають ТВЕ послуги клієнтам у ЄС, правила, які діяли до 2015 року, вже забезпечували оподаткування в країні, де знаходиться клієнт. Натомість, до кінця 2014 року поставки від підприємств ЄС до кінцевого споживача (B2C) в ЄС оподатковувалися в країні постачальника. Це означає, що для поставок кінцевим споживачам підприємства, засновані в державах-членах, які застосовують нижчі ставки ПДВ, мали конкурентну перевагу перед підприємствами, заснованими в інших державах-членах. Нові правила оподаткування за правилами країни місцезнаходження клієнта покликані забезпечити, починаючи з 2015 року, рівні умови гри, а також мають гарантувати, що ПДВ надходить до держави-члена ЄС, де відбувається споживання [68, с. 10].

Прикладами сфер бізнесу, які залученні до надання послуг у електронній формі, є постачання веб-сайтів, веб-хостинг, дистанційне обслуговування програм і обладнання; постачання програмного забезпечення та його оновлень; постачання зображень, тексту та інформації, надання доступу до баз даних; постачання музики, фільмів та ігор, а також політичних, культурних, мистецьких, спортивних, наукових і розважальних передач і заходів; дистанційне навчання [69, с. 1].

Постачальник сам повинен нараховувати і сплачувати ПДВ в інших державах-членах ЄС при постачанні таких послуг, якщо одночасно виконуються три умови: електронні послуги надаються клієнтам у будь-якій іншій державі-члені ЄС, крім країни місцезнаходження постачальника; деякі клієнти в такій іншій державі-члені ЄС не є платниками ПДВ, тобто вони не повідомили постачальнику номер ПДВ; такі послуги не надаються через маркетплейс. Якщо ж клієнти постачальника знаходяться у тій же державі-члені ЄС, що й постачальник, останній обраховує ПДВ лише у своїй державі-члені

(якщо він зареєстрований або повинен бути зареєстрований платником ПДВ). Якщо постачальник має клієнтів в іншій державі-члені, і такі клієнти зареєстровані платниками ПДВ (тобто вони повідомили постачальнику свій реєстраційний номер платника ПДВ), тоді ці клієнти самі сплачують ПДВ у своїй державі-члені (механізм reverse-charge). Якщо послуги надаються через маркетплейс, тоді вважається, що послуги надаються платнику ПДВ (тобто оператору маркетплейсу), який, у свою чергу, надає послуги кінцевому споживачу, який не є платником ПДВ, а отже, такий оператор маркетплейсу повинен обраховувати ПДВ у державах-членах, де знаходяться кінцеві споживачі [69, с. 2–3]. При постачанні споживачам з інших держав-членів ЄС послуг ТВЕ, які підлягають оподаткуванню, стягувати ПДВ необхідно за ставкою ПДВ держави-члена, до якої відносяться такі споживачі [69, с. 5].

У зв'язку із запровадженням цих правил оподаткування, для бізнесу існували два способи виконання податкових зобов'язань з ПДВ: шляхом реєстрації платником ПДВ у кожній державі-члені ЄС, у якій перебувають його клієнти; або шляхом реєстрації платником ПДВ через спеціальну електронну систему Mini One Stop Shop (далі – MOSS) лише у державі-члені місцезнаходження постачальника. MOSS – це комп'ютеризована система, яка дозволяє особам, які постачають ТВЕ послуги на користь клієнтів, що знаходяться в іншій державі-члені, обліковувати ПДВ за ці послуги через веб-портал у державі свого місцезнаходження. Такий постачальник повинен подавати щоквартальну декларацію з ПДВ в MOSS в електронному вигляді до держави-члена ЄС за своїм місцезнаходженням протягом 20 днів після закінчення відповідного періоду (наприклад, декларацію за перший квартал року потрібно подати до 20 квітня). У цій декларації з ПДВ необхідно задекларувати загальний оборот без урахування ПДВ, застосовані ставки ПДВ і загальну суму ПДВ, стягнену з клієнтів у кожній державі-члені ЄС, до якої було здійснено постачання. Загальну суму ПДВ потрібно сплатити до податкової адміністрації в той же строк, що й строк подачі податкової декларації з ПДВ. Держава-член ЄС, в якій подано таку декларацію, передає інформацію про таку

декларацію усім державам-членам, до яких були здійснені поставки, і відповідно розподіляє надходження ПДВ серед цих держав-членів [69, с. 5–6].

В рамках MOSS для цілей оподаткування ТВЕ послуг існувало дві схеми: союзна схема (Union scheme) – для зареєстрованих у ЄС постачальників, які надають послуги ТВЕ споживачам, які знаходяться в іншій державі-члені ЄС; позасоюзна схема (non-Union scheme) – для постачальників, розташованих поза межами ЄС, які надають послуги ТВЕ споживачам, які знаходяться в державі-члені ЄС [70, с. 1; 71].

Протягом періоду системи MOSS відповідні правила справляння ПДВ зазнавали змін. Зокрема, Зміни ЄС у 2015 році щодо постачання ТВЕ послуг за В2С моделлю та запровадження MOSS ознаменували значний розвиток у сфері ПДВ та електронної комерції. Пакет ПДВ (VAT Package) для електронної комерції, ухвалений Радою ECOFIN 05 грудня 2017 року, взяв до уваги ці розробки, щоб запровадити додаткові заходи для спрощення продажів електронних послуг усередині ЄС з 2019 року, а до 2021 року був запланований перехід MOSS до системи One Stop Shop (далі – OSS), яка повинна охоплювати продажі товарів споживачам із ЄС [72].

Як вбачається із комплексного аналізу низки джерел, серед основних змін, які мали місце у 2019 році, варто виокремити наступні. По-перше, запроваджено порогове значення для реєстрації платником податку в розмірі 10 000 євро на рік, який визначається виходячи з загальних поставок ТВЕ послуг в межах ЄС. Ця зміна означає, що підприємства підпадають під дію правил ПДВ лише у своїй країні і можуть сплачувати ПДВ з таких операцій у країнах своєї реєстрації платниками ПДВ, якщо обсяг їх поставок в ЄС протягом року нижче за вказане порогове значення. У цьому разі операції з постачання послуг фактично оподатковуються ПДВ за місцем реєстрації постачальника, а не за місцезнаходженням отримувача послуг. По-друге, дозволено використовувати схему MOSS для справляння ПДВ із продажу ТВЕ послуг підприємствами з інших країн, ніж з держав-членів ЄС, які зареєстровані в якійсь із держав-членів ЄС як платники ПДВ для інших цілей,

аніж для справляння ПДВ з постачань ТВЕ послуг. До цього вказані особи не могли використовувати MOSS. По-третє, для постачальників з обсягом постачань до 100 000 євро на рік спрощене адміністративне навантаження щодо виконання окремих ПДВ-обов'язків [73; 74; 75; 76; 77].

Починаючи з 01 липня 2021 року замість MOSS в ЄС почала діяти система OSS, яка фактично є розширеною системою справляння ПДВ порівняно з MOSS та наслідком внесення низки змін до відповідного правового регулювання оподаткування ПДВ операцій у сфері транскордонної електронної комерції в ЄС. В рамках OSS існує союзна схема (Union scheme), несоюзна схема (non-Union scheme) і імпортна схема (import scheme) [78; 79, с. 4].

Нові правила спрямовані на те, щоб поставити підприємства в ЄС у рівні умови з підприємствами за межами ЄС, спростити зобов'язання щодо ПДВ для бізнесу у сфері транскордонної електронної комерції, і поглибити Єдиний ринок ЄС. Основні зміни полягають у наступному:

- враховуючи успіх системи MOSS, яка дозволяла постачальникам ТВЕ послуг реєструватися платниками ПДВ в одній державі-члені та вести облік у цій державі-члені відносно ПДВ, що підлягає сплаті в інших державах-членах, цю систему вирішено поширити на інші послуги B2C, на дистанційні продажі товарів у межах ЄС, а також на певні внутрішні поставки товарів, що призводить до більш обширної системи єдиного вікна (OSS);

- існуючий поріг для дистанційних продажів товарів у межах ЄС скасовується із його заміною новим загальноєвропейським порогом у 10 000 євро, нижче якого постачання послуг ТВЕ та дистанційний продаж товарів у межах ЄС можуть оподатковуватися ПДВ у державі-члені ЄС, де зареєстровано постачальника послуг ТВЕ, або де ці товари знаходяться в момент їх відправлення або транспортування;

- запроваджуються спеціальні положення, згідно з якими бізнес, що сприяє постачанню товарів через використання електронного онлайн-інтерфейсу, вважається для цілей ПДВ таким, що отримав і поставив товари самостійно («умовний постачальник»), а також інші правила щодо

оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів, зокрема з поширенням можливості використання системи OSS для такого оподаткування [80, с. 6–7].

OSS є електронною системою, яка спрощує до 95% зобов'язань з ПДВ для продавців товарів і послуг кінцевим споживачам у всьому ЄС, оскільки вона дозволяє їм: 1) зареєструватися платником ПДВ в електронній формі в одній державі-члені для всіх віддалених продаж товарів і B2C постачання послуг всередині ЄС і таким чином уникнути реєстрації платником ПДВ окремо у кількох державах-членах; 2) задекларувати та сплатити ПДВ за всіма цими операціями з постачання товарів і послуг через єдину електронну квартальну декларацію; 3) працювати з податковою адміністрацією своєї держави-члена (де постачальник зареєстрований платником податку) та власною мовою, навіть якщо їхні продажі є транскордонними. В кожній державі-члені ЄС має бути онлайн-портал OSS, за допомогою якого постачальники зможуть зареєструватися платниками податку. Ця єдина реєстрація має бути дійсною для всіх продажів споживачам в інших державах-членах ЄС [81]. Без системи OSS постачальник повинен був би реєструватися в кожній державі-члені, в якій він постачає товари чи послуги своїм клієнтам. Система OSS є опціональною, а не обов'язковою для постачальників. Однак, обираючи систему OSS, платник податків повинен застосовувати цю систему до всіх поставок, які підпадають під її дію в усіх відповідних державах-членах ЄС. Таким чином, платник податків не може вибрати використання системи OSS лише для поставок в деяких, а не у всіх державах-членах ЄС. Після підключення до системи OSS вона поширюється на всі постачання споживачам у всіх державах-членах ЄС [82].

Отже, в ЄС оподаткування ПДВ електронних товарів і послуг за загальним правилом здійснюється за місцезнаходженням споживача. Механізм оподаткування ПДВ залежить від статусу споживача. Якщо споживач є платником ПДВ (операція за B2B моделлю), податок нараховується і сплачується таким споживачем. Якщо ж споживач не є платником ПДВ (операція за B2C моделлю), податок нараховується і сплачується

постачальником (механізм реєстрації постачальника платником податку). Тобто, для такого нарахування і сплати податку при В2С постачаннях постачальник повинен зареєструватися платником ПДВ. Така реєстрація можлива або в кожній країні ЄС, де здійснюються оподатковувані операції, або ж через так звану систему єдиного вікна OSS, яка дозволяє адмініструвати і сплачувати ПДВ у всіх державах-членах ЄС з використанням цієї однієї системи, що знімає необхідність реєструватися платником податку у кожній державі-члені місцезнаходження споживача, де здійснюються оподатковувані операції. Вказана система є доступною для постачальників з місцезнаходженням як в ЄС, так і поза ЄС, які здійснюють оподатковувані ПДВ операції в ЄС. Система OSS суттєво спрощує порядок адміністрування ПДВ, а отже, дозволяє бізнесу оптимізувати витрати на таке адміністрування.

Відповідні моделі стягнення ПДВ, з відмінністю механізму стягнення податку залежно від моделі постачання електронних товарів і послуг (В2В або В2С), узгоджуються із загальноновизнаними принципами оподаткування операцій у сфері транскордонної електронної комерції. При цьому варто звернути увагу, що в рамках ЄС запроваджено єдину систему OSS, яка дозволяє використовувати її для оподаткування всіх операцій в межах ЄС, які охоплюються цією системою. За своїм обсягом та структурою це суттєво відрізняється від випадку запровадження подібної системи на рівні однієї окремо взятої країни. Ця особливість обумовлюється наявністю єдиної податкової системи в ЄС. До того ж, наявність такої системи є суттєвою перевагою для постачальника, який через одну систему може адмініструвати ПДВ одразу в багатьох країнах, де він здійснює відповідні оподатковувані операції. Навіть у випадку запровадження подібної спрощеної електронної системи на рівні кожної окремої держави-члена ЄС, реєстрація в кожній з систем цих держав була б значно більш обтяжливою, ніж реєстрація через єдину систему OSS.

Далі варто розглянути досвід оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції у

США. Насамперед варто зауважити, що у США відсутній ПДВ або податок на товари та послуги (GST). Натомість, у США існує податок з продажу (sales tax), і податок на користування (use tax). Ці податки запроваджуються на рівні штатів, тобто не є федеральними, конкретні правила оподаткування визначаються штатом. Більше того, навіть в межах штатів місцеві органи влади можуть застосовувати додатковий податок з продажу. Податок з продажу стягується з продажу, передачі або обміну товарів і деяких визначених послуг, та застосовується на етапі фінального продажу товару кінцевому покупцю (тобто на попередніх етапах ланцюга продажу цей податок не застосовується). Податок на користування є доповненням податку з продажів і зазвичай сплачується податковим органам безпосередньо покупцем у випадках, коли поставка оподатковується, але продавець не зобов'язаний стягувати податок. Ставка податку на користування зазвичай така сама, як і у податку з продажу. Для визначення обов'язку сплачувати податок із продажу для підприємств у США, вирішальним є «зв'язок» (nexus) відповідного підприємства із конкретним штатом, який визначає, чи зобов'язаний американський чи іноземний бізнес реєструватися платником податку, збирати та сплачувати податок із продажів у цьому штаті. Існує два типи зв'язку: фізичний зв'язок і економічний зв'язок. Фізичний зв'язок встановлюється, коли бізнес фізично присутній у штаті. Це може включати роздрібний магазин, склад, інвентар, співробітників та інші фізичні активи. Якщо підприємство має фізичну присутність у штаті, зазвичай підприємство повинне збирати та перераховувати податок із продажів, здійснених у цьому штаті. З іншого боку, економічний зв'язок має місце, коли бізнес має значну економічну присутність у штаті, навіть якщо він не має фізичної присутності (рішення Верховного суду США у справі «Південна Дакота проти Вейфейра» (South Dakota v. Wayfair)). Цей тип зв'язку визначається порогом економічного зв'язку із штатом, який може залежати від обсягу продажів або кількості транзакцій (або обох складових), які компанія здійснює з клієнтами в цьому штаті. Наприклад, у Техасі компанії, які не мають фізичної присутності у цьому штаті, зобов'язані стягувати та

перераховувати податок з продажів, якщо вони мають продажі на суму понад 500 000 доларів США за останні дванадцять місяців у штаті. Більше того, усі штати, у яких діє податок із продажу, прийняли закони, які вимагають від маркетплейсів, які сприяють постачальникам у продажах, збирати та перераховувати податок із продажів від імені своїх сторонніх продавців, незалежно від місця розташування продавця. За визначенням, маркетплейс, який сприяє постачальникам, – це компанія або особа, яка надає платформу для полегшення продажу продуктів і послуг, що пропонуються сторонніми продавцями. Штати по-різному впроваджують правила для маркетплейсів, що ускладнює дотримання вимог ними і продавцями [83; 84]. Відповідні правила щодо обов'язку постачальника стягувати податок з продажів внаслідок застосування критерію «економічного зв'язку» можуть поширюватися і на іноземних постачальників [85].

Рішення Верховного Суду США у справі «Південна Дакота проти Вейфера» (*South Dakota v. Wayfair*) стало визначальним для сучасної системи податку з продажу у США. Зокрема, до цього рішення Верховного суду «зв'язок» залежав від фізичної присутності компанії в штаті. Натомість, вказане рішення стало підставою для формування критерію «економічного зв'язку» – тобто у продавця можуть виникати податкові обов'язки навіть якщо у нього немає фізичної присутності у певному штаті і операція здійснюється лише в Інтернеті [86].

Цим рішенням Верховного Суду США переглянуто стандарт фізичної присутності (зв'язку), прийнятий у справах «Квіл проти Північної Дакоти» (*Quill v. North Dakota*) та «Нешнл Беллас Хесс проти Департаменту доходів штату Іллінойс» (*National Bellas Hess v. Department of Revenue of Ill.*). Верховний Суд постановив, що правило фізичної присутності у справі «Квіл проти Північної Дакоти» (*Quill v. North Dakota*) є необґрунтованим і неправильним тлумаченням положення про торгівлю, яке спричинило нечесні та несправедливі викривлення на ринку, надавши перевагу дистанційним продавцям і призвівши до того, що штати втрачають величезні суми податків.

Суд постановив, що правильним стандартом для визначення конституційності податкового закону штату є те, чи застосовується податок до діяльності, яка має «суттєвий зв'язок» із штатом, у якому застосовується податок. Справа «Південна Дакота проти Вейфера» (*South Dakota v. Wayfair*) стосується закону про економічний зв'язок Південної Дакоти, який накладає податки і збори на грошові перекази для продавців за межами штату, які досягають порогових значень валових продажів і обсягу транзакцій. Скасувавши свої попередні прецеденти, суд визначив, що фізична присутність не є обов'язковою для виконання вимоги «суттєвого зв'язку», викладеної в справі *Компліт Авто Транзит* (*Complete Auto Transit*). Суд постановив, що респонденти встановили істотний зв'язок у цій справі через «значну віртуальну присутність» [87].

Як зазначає К. В. Солодан, у випадку з ІТ-діяльністю, коли найчастіше сторони угоди купівлі-продажу належать до різних податкових юрисдикцій всередині США або взагалі одна зі сторін є резидентом іншої держави, визначити, в якій юрисдикції слід сплачувати податок з продажу, дуже непросто. Правова позиція Верховного суду США полягає в тому, що продавець зобов'язаний сплачувати податок з продажу в юрисдикції покупця, якщо у продавця з цієї юрисдикцією є достатній «зв'язок» (*nexus*). Поняття «зв'язку» кожен штат і місцеве територіальне утворення також тлумачить самостійно. Для усунення конкурентної переваги компаній, що займаються електронною торгівлею з іншими юрисдикціями, більшість штатів і адміністративних територіальних утворень ввело податок на користування (*use tax*), який повинен сплачуватися вже не продавцем, а покупцем, якщо останній набуває товар у продавця-нерезидента [88, с. 129–131]. Ця дослідниця вказує, що справа «Південна Дакота проти Вейфера» (*South Dakota v. Wayfair*) запроваджує правила, що відповідають вимогам часу. Правила оподаткування, що спираються виключно на фізичну присутність у конкретному штаті, надають суттєві переваги технологічним гігантам, які здійснюють продажі в різних штатах без фізичної присутності [88, с. 145; 89, с. 63].

Водночас варто звернути увагу, що податок з продажів первинно стосується з продажу товарів та меншою мірою застосовується до послуг. У цьому відношенні постає питання, які підходи для оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг використовуються у США. Кожен штат самостійно встановлює правила оподаткування податком з продажу, зокрема вирішує чи стягувати податок і в якій мірі. Закони про податок з продажів були оновлені в різних штатах США для того, щоб охопити цим податком цифрові товари і послуги, однак різні штати по-різному визначають відповідні правила оподаткування, що призвело до проблематичності їх застосування штатами та місцевими органами. Лише частина штатів оподатковують цифрові продукти, а ставка податку коливається від 1% до 7% залежно від штату та типу цифрового товару. Деякі штати взагалі не застосовують податок з продажів. При цьому, немає загального визначення категорії «цифрові товари». Загалом, цифрові товари або цифрові продукти визначаються як нематеріальні (нефізичні) товари, які існують в електронному або цифровому форматі. Вони доставляються кінцевому споживачу в електронному вигляді, наприклад, електронною поштою або завантажуються онлайн. Для цілей оподаткування зазвичай виділяються 6 типів цифрових продуктів: онлайн-послуги обробки даних; завантажене програмне забезпечення; завантажені книги (наприклад, електронні книги); завантажена музика, цифрові аудіофайли (наприклад, iTunes і подкасти); завантажені фільми або цифрове відео (наприклад, Netflix і Amazon Prime); інші завантажені електронні товари. При цьому серед штатів виділяється три підходи до визначення електронних продуктів: деякі штати надали власне визначення цьому поняттю; деякі штати взагалі не мають якогось визначення цьому поняттю; деякі штати використовують уніфіковане визначення (Streamlined Sales Tax Definition) [90]. Штати, які оподатковують деякі цифрові послуги, часто не оподатковують їх усі. Наприклад, штат Індіана оподатковує електронні книги, продані кінцевому користувачеві з правами на постійне користування, але не електронні книги з правами тимчасового користування [91].

У США існує проект оптимізації податку з продажів (Streamlined Sales Tax Project), метою якого є створення єдиних визначень електронних товарів і правил постачання. Незважаючи на залученість до проекту понад 40 штатів, мало з них прийняли правила цього проекту. Згідно з цими правилами, продажі електронних товарів розглядаються таким чином: джерелом продажу є місцезнаходження продавця, якщо покупець отримує електронний товар у місці ведення комерційної діяльності продавця; джерелом продажу є місце, де покупець отримує електронний товар, якщо покупець отримує товар в іншому місці, ніж місце комерційної діяльності продавця; джерелом продажу є адреса покупця, як зазначено в бізнес-записах продавця (ця адреса не може використовуватися недобросовісно); джерелом продажу є адреса покупця, надана під час продажу (наприклад, адреса в платіжному інструменті покупця). Якщо наведені вище правила визначення постачальника не працюють, за замовчуванням джерелом походження електронних товарів є адреса, за якою продавець уперше зробив товар доступним для передачі [92]. Джерело походження означає місце проведення операції та те, як воно визначає застосовні правила податку з продажів. Для багатьох штатів місцезнаходження клієнта визначає, які ставки податку з продажів і правила застосовуються до транзакції. В інших визначальним є походження продажу (місцезнаходження продавця). Джерело походження цифрових товарів також викликає питання про те, чи є місцезнаходження покупця на смартфоні справжнім «джерелом» для цілей податку з продажу [93].

Отже, США має відмінну від європейської та української моделей податкову систему щодо непрямих податків. Зокрема, замість ПДВ чи податку на товари і послуги (GST) застосовується податок з продажу та (або) податок на користування. Крім цього, вказані податки на споживання встановлюються не на федеральному рівні, а на місцевому – кожен штат самостійно вирішує, які саме товари і послуги підлягають оподаткуванню і за якою ставкою. З урахуванням законодавства і сформованих Верховним Судом США прецедентів, штати вільні у тому, щоб встановлювати правила оподаткування

податками на споживання за принципом місцезнаходження споживача, за якими постачальники з інших штатів або країн повинні сплачувати податки у штаті, де знаходиться споживач. Деякі штати вже імплементували такі підходи. При цьому, відносно оподаткування товарів система оподаткування в США є більш розвиненою, аніж щодо оподаткування електронних товарів і послуг. Зокрема, не всі штати оподатковують операції з постачання таких електронних товарів і послуг, або ж оподатковують лише деякі з таких операцій. Вказане обумовлює специфіку правового регулювання оподаткування відповідних операцій у США, яка суттєво вирізняє ці правила від правил в ЄС і Україні.

Аналізуючи перспективи оподаткування нерезидентів у сфері цифрової економіки та з урахуванням досвіду правового регулювання в цій сфері інших країн, Г. Стріяшко і А. Замрига звертають увагу, що в основу прийнятного для України податкового законодавства при стягненні ПДВ з нерезидентів повинні бути покладені такі основні принципи: спрощення процедур (зокрема, реєстрації нерезидентів платниками ПДВ і декларування податкових зобов'язань з ПДВ, які можуть здійснюватися дистанційно в електронному вигляді); звільнення нерезидентів від обов'язку реєстрації податкових накладних; можливість сплати ПДВ в іноземній валюті; можливість використання нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ для заліку сплачених податків / податкового кредиту, на вартість послуг і товарів, придбаних у резидентів; спростити облік податкових зобов'язань з ПДВ в електронному вигляді з можливістю дистанційно перевіряти такий облік [94, с. 60]. Зауважимо, що подібні підходи закладені при запровадженні правового регулювання оподаткування електронних послуг в Україні.

Зокрема, досвід України свідчить про слідування підходам, напрацьованим ОЕСР та запровадженим у більшості держав – членів цієї організації, зокрема в ЄС. Основним податком на постачання товарів, послуг і робіт в Україні є ПДВ. Відповідно до ст. 208 ПК України передбачено, що у разі постачання нерезидентом послуг (зокрема, електронних послуг), місце постачання яких розташоване на митній території України, на користь платника

ПДВ або іншого резидента України, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, або постійному представництву нерезидента в Україні, отримувач послуг повинен нарахувати ПДВ. За загальним правилом, ставка ПДВ складає 20%, а у передбачених ПК України випадках до операцій з постачання окремих послуг може застосовуватися знижена ставка. При цьому процедура нарахування та сплати податку, а також можливість віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту залежать від статусу отримувача послуг як платника ПДВ. Якщо отримувач послуг зареєстрований як платник ПДВ, він повинен скласти податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту у встановленому порядку. Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Відповідні суми податкових зобов'язань і податкового кредиту відображаються у декларації з ПДВ. Якщо ж отримувача послуг не зареєстровано як платника податку, то податкова накладна не складається і отримувач послуг не має права на віднесення сум нарахованого податку до складу податкового кредиту. Такий отримувач складає розрахунок податкових зобов'язань за встановленою формою та сплачує податок до бюджету [45; 59, с. 278].

Отже, для оподаткування ПДВ В2В операцій з постачання нерезидентами послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні використовується механізм нарахування податку у джерела виплати (reverse charge). При цьому варто зауважити, що місце постачання значної частини послуг В2В, зокрема електронних послуг, визначається як місцезнаходження отримувача послуг. Такий підхід узгоджується із рекомендаціями ОЕСР та практикою держав-учасників ОЕСР [59, с. 278]. Щодо оподаткування в Україні ПДВ В2С операцій з постачання нерезидентам послуг варто зазначити, що в Україні вже діють правила, які зобов'язують нерезидента, який постачає електронні послуги фізичним особам, які не зареєстровані платниками ПДВ, зареєструватися платником цього податку, здійснювати нарахування і сплату податку самостійно. Місце постачання таких послуг

визначається за місцезнаходженням їх отримувача. Ці правила були запроваджені на підставі Закону № 1525-IX [1; 59, с. 278].

Зокрема, відповідно до Закону № 1525-IX ПК України було доповнено, серед іншого, ст. 208-1, згідно з якою передбачено обов'язок нерезидентів, які не мають постійного представництва в Україні та постачають на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги, зареєструватися платниками ПДВ в Україні, подавати декларації, сплачувати податок до бюджету та виконувати інші податкові формальності. Вказаний обов'язок виникає у разі перевищення нерезидентами встановленого ПК України обсягу постачань електронних послуг, а у разі не перевищення такого обсягу, нерезидент має право зареєструватися таким платником податку добровільно. У ПК України встановлено визначення електронних послуг та місця їх постачання за місцезнаходженням отримувача, передбачено спеціальні процедури реєстрації та анулювання реєстрації нерезидентів платниками ПДВ, подання ними податкових декларацій і сплати податку, особливий порядок взаємодії такого нерезидента з контролюючими органами України, нарахування і сплати ПДВ тощо. Таким чином, запроваджено повноцінне правове регулювання, на підставі якого нерезидент може бути зареєстрований платником ПДВ в Україні, виконувати відповідні податкові обов'язки і реалізовувати права. Водночас, ці правила поширюються лише на постачання нерезидентами електронних послуг (які фактично охоплюють і постачання електронних товарів) та не поширюються на постачання інших послуг [1; 45; 59, с. 278]. Відповідні правила оподаткування ПДВ електронних послуг шляхом реєстрації нерезидента платником ПДВ і виконання ним податкових обов'язків почали діяти з податкових періодів, що розпочинаються з 1 січня 2022 року. До запровадження цих правил законодавство України не передбачало подібного спеціального механізму нарахування і сплати ПДВ з послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам. У зв'язку з цим до вказаної дати операції з постачання таких послуг фактично не оподатковувалися.

Отже, запровадження відповідного правового регулювання на підставі Закону № 1525-ІХ свідчить про обрання Україною концепції, згідно з якою у разі постачання нерезидентом послуг з місцем їх постачання на митній території України споживачам – фізичним особам, які не є платниками ПДВ, особою, відповідальною за нарахування і сплату ПДВ, є нерезидент, який може підлягати (обов'язково або добровільно) реєстрації платником ПДВ в Україні. Крім цього, вказаний Закон № 1525-ІХ свідчить про розширення Україною принципу визначення місця постачання послуг за місцем знаходження отримувача послуг [1; 59, с. 278]. Таким чином, наразі в Україні діє правове регулювання щодо оподаткування ПДВ послуг, які постачаються нерезидентами, як у В2В відносинах, так і у В2С відносинах. Концепції такого правового регулювання узгоджуються із міжнародно визнаними стандартами оподаткування та практикою ЄС.

## **Висновки до розділу 1**

1. У результаті аналізу законодавства, доктринальних напрацювань і інших джерел встановлено істотні ознаки категорій «електронна комерція», «транскордонна електронна комерція» (у широкому та вузькому значеннях), електронні товари», «електронні послуги». Запропоновано авторські визначення наступних понять для цілей оподаткування:

1) у широкому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є сукупність суспільних відносин за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, і у яких принаймні один учасник вступає у суспільні відносини з метою отримання прибутку, у зв'язку з чим у їх учасників виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Такі суспільні відносини виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних

благ, здійснюваних повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, зокрема й операцій з постачання електронних товарів і послуг, які підлягають оподаткуванню. У вузькому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є суспільні відносини за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, у яких принаймні один учасник вступає у ці відносини з метою отримання прибутку, і які виникають щодо постачання товарів, послуг та (або) робіт, які замовляються (у випадку товарів, послуг, робіт) та постачаються (у випадку послуг, робіт) повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Визначення транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування у широкому значенні включає весь спектр податків і податкових відносин, які можуть виникати у цій сфері (зокрема, й оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг), а визначення у вузькому значенні стосується оподаткування виключно операцій з постачання товарів, робіт і послуг (зокрема, електронних товарів і послуг) у цій сфері непрямими податками;

2) електронні товари – це нематеріальні блага, яке існують виключно в електронній (цифровій) формі, мають матеріальну цінність, придатні для зчитування комп'ютерним обладнанням і передачі в електронній формі за допомогою інформаційно-комунікаційних систем;

3) електронні послуги – це послуги, які надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, з використанням мережі Інтернет, індивідуалізовано (на запит конкретно визначеного отримувача послуг), дистанційно (без фізичної присутності сторін відносин в одному місці) автоматизовано (без втручання людини або з таким мінімальним людським втручанням, яке вимагається для автоматизованого надання послуг).

2. Удосконалено розуміння поняття «електронна комерція» шляхом визначення її суттєвих ознак та під якою запропоновано розглядати сукупність

суспільних відносин, у яких принаймні один учасник вступає у відносини з метою отримання прибутку, що виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю або переважно дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки.

3. Встановлено, що на міжнародному рівні, насамперед на рівні ОЕСР, значна увага приділяється питанню оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг і нематеріальних товарів у сфері транскордонної електронної комерції через необхідність реагувати на зміни, які відбуваються у порядку здійснення комерційної діяльності, зокрема внаслідок інтенсивного розвитку мережі Інтернет та цифрової економіки, насамперед електронної комерції, коли для постачання електронних товарів чи надання послуг зазвичай не вимагається присутність постачальника і споживача в одній країні. Широко прийнятим є принцип, згідно з яким місцем постачання таких послуг та нематеріальних товарів доцільно вважати країну місцезнаходження споживача. Це зумовлює необхідність запровадження ефективних механізмів стягнення ПДВ, які розрізняються залежно від того, хто є споживачем послуг чи нематеріальних активів: якщо споживачем є суб'єкт господарювання (B2B операції), найбільш дієвим механізмом вважається покладення обов'язків з нарахування і сплати податку на отримувача відповідних послуг чи нематеріальних товарів (reverse charge); якщо споживачем є фізична особа (B2C операції), яка не є суб'єктом господарювання, найбільш дієвим механізмом вважається реєстрація нерезидента-постачальника платником ПДВ у юрисдикції знаходження споживача з покладенням на такого постачальника обов'язків з нарахування і сплати податку. Доцільність використання цих підходів підтверджується практикою країн-учасників ОЕСР, переважна більшість яких запровадила вказані механізми стягнення ПДВ.

4. У ЄС оподаткування ПДВ операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції здійснюється, за загальним

правилом, за місцезнаходженням споживача, і узгоджується із міжнародно визнаними підходами. Якщо споживач є платником ПДВ (операція B2B), податок нараховується і сплачується таким споживачем (механізм reverse charge). Якщо ж споживач не є платником ПДВ (операція B2C), податок нараховується і сплачується постачальником (механізм реєстрації постачальника платником податку). Реєстрація постачальника платником податку можлива або в кожній країні ЄС, де здійснюються оподатковувані операції, або ж через так звану систему єдиного вікна OSS, яка дозволяє зареєструватися, адмініструвати і сплачувати ПДВ щодо всіх держав-членів ЄС з використанням цієї однієї системи без необхідності реєстрації у кожній державі-члені місцезнаходження споживача, де здійснюються оподатковувані операції. Ця система доступна для постачальників з місцезнаходженням як з ЄС, так і з-поза ЄС.

5. Дослідження досвіду США дозволило встановити, що США має відмінну від європейської та української моделей податкової системи щодо непрямих податків, де замість ПДВ чи податку на товари і послуги (GST) застосовуються податки на споживання (податок з продажу та (або) податок на користування), які встановлюються не на федеральному рівні, а на місцевому – кожен штат самостійно вирішує, які саме товари і послуги підлягають оподаткуванню і за якою ставкою. Штати вільні у тому, що встановлювати правила оподаткування податками на споживання за принципом місцезнаходження споживача, однак не всі штати оподатковують цими податками операції з постачання електронних товарів і послуг за місцезнаходженням споживача, що суттєво вирізняє ці правила від правил, запроваджених в ЄС і Україні.

6. Встановлено, що в Україні діють правила оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг, які постачаються нерезидентами. У ПК України визначене поняття електронних послуг, яке для цілей оподаткування фактично включає й електронні товари, а також встановлено, що місцем постачання електронних послуг визначається за місцезнаходженням отримувача послуг. Такий принцип

визначення місця постачання діє і щодо окремих інших послуг, крім електронних. Для оподаткування ПДВ В2В операцій з постачання нерезидентами послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні використовується механізм нарахування податку у джерела виплати, за яким отримувач послуг зобов'язаний нарахувати і сплатити податок в Україні. Для В2С операцій з постачання нерезидентами електронних послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні діють правила, які зобов'язують нерезидента-постачальника зареєструватися платником ПДВ і здійснювати нарахування і сплату податку самостійно. Такі підходи до правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції узгоджуються з міжнародно визнаними підходами, зокрема рекомендаціями ОЕСР, практикою держав-членів ОЕСР і ЄС.

## РОЗДІЛ 2

### ПОНЯТТЯ І ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВІДНОСИН ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ТОВАРІВ І ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСКОРДОННОЇ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

#### **2.1. Поняття правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції**

Досліджуючи питання податкових правовідносин у сфері транскордонної електронної комерції, перш за все визначити поняття податкових правовідносин, яке у чинному законодавстві України не розкривається, а лише у ст. 1 ПК України встановлено, що відносинами, які регулює ПК України, є відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [45]. Отже, для аналізу змісту цієї категорії доцільно звернутися до наукових напрацювань.

М. П. Кучерявенко формулює поняття податкових правовідносин як відносин, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники цих відносин наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і фондів [95, с. 13]. При цьому, податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм властиві всі ознаки останнього. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правової норми як форми її реалізації. По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом виражає інтереси держави. При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, обумовлені предметом і методом правового регулювання, – вони виникають і розвиваються

у сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядається як публічно-правові відносини [95, с. 10–11].

В. І. Теремецький зазначає про існування різних підходів до визначення поняття податкових правовідносин. При цьому вказує, що для вирішення того, який з вищевикладених підходів найбільш повно відображає сутність податкових правовідносин, необхідно досліджувати їх загальні, особливі та індивідуальні (специфічні) ознаки [96, с. 118–119]. За результатом проведеного дослідження цей науковець вказує, що податкові правовідносини є різновидом суспільних відносин, які врегульовані податковим законодавством, що включає в себе комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права. Також В. І. Теремецький наводить комплексну характеристику податкових правовідносин через їх суттєві ознаки, зокрема зазначає, що податкові правовідносини – це: специфічний результат впливу норм податкового законодавства України на фактичні податкові відносини. Ці правовідносини існують лише після їх відповідного правового оформлення, тому вони можуть існувати лише як відносини правові і припиняють своє існування разом і одночасно з тим, як втрачають юридичний характер; охоронювані державою суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування та являють собою соціально значимий зв'язок між суб'єктами за допомогою прав і обов'язків, передбачених податковим законодавством; управлінські відносини у сфері справляння податків і зборів, які за певних обставин можуть набувати адміністративного характеру [96, с. 124–125].

Н. С. Хатнюк за результатом аналізу різних наукових позицій визначає податкові правовідносини як складні, комплексні, соціально значущі суспільні відносини, урегульовані нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, що базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб [97, с. 169]. Авторка звертає увагу, що до системи

податкових правовідносин не варто включати відносини, пов'язані з установленням податків і зборів [97, с. 168]. Погоджуємось із думкою цієї вченої щодо не включення відносин по встановленню податків і зборів до структури податкових правовідносин. Дійсно, податкові правовідносини вже повинні бути врегульовані податковим законодавством, а тому можуть виникати за умови наявності діючого правового регулювання, тобто після прийняття актів законодавства, які встановлюють таке правове регулювання.

І. О. Пасічна характеризує податкові правовідносини як вид масових, гарантованих державою фінансових правовідносин, що завжди є комплексними владно-майновими, грошовими відносинами, заснованими на податково-правових нормах, мають конфліктний характер і виникають лише у сфері утворення фінансових ресурсів держави і лише на підставі закону [98, с. 194–195]. Учена пропонує визначення податкових правовідносин як правового зв'язку між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [99, с. 40]. Також І. О. Пасічна виділяє такі ознаки податкових правовідносин як виду фінансових відносин: є юридичною формою вираження і закріплення економічних відносин; мають владно-майновий, грошовий, комплексний характер; виникають в особливому сегменті публічної фінансової діяльності держави виключно на підставі закону; опосередковані рухом податків і зборів до публічних фондів грошових коштів; є конфліктними, публічними [100, с. 62].

М. М. Бліхар, висловлює думку, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, тому їх неможливо розглядати окремо, ізольовано від інших споріднених правовідносин, адже їм властиві спільні ознаки: виникають на підставі фінансово-правових норм; мають владно-

майновий характер, який за своїм змістом виражає публічні інтереси [101, с. 166]. Зазначимо, що вказані ознаки податкових правовідносин визнаються багатьма науковцями.

О. Литвин зазначає, що податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права та являють собою індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів держави, суспільства й особистості в податковій сфері. При цьому, для податкових правовідносин характерні такі особливості: вони виникають у процесі діяльності держави щодо встановлення і стягнення податків та інших обов'язкових платежів; мають цільову системність, тобто система податкових правовідносин підпорядкована певній меті – встановленню і стягненню податків; такі відносини формально визначені, тобто податкові правовідносини регулюють чітко визначені зв'язки, що складаються між певними суб'єктами; забезпечені державним примусом [102, с. 286–287].

Як вказує К. В. Муравйов, податкові відносини – це відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, учасники яких наділені суб'єктивними правами й обов'язками, пов'язаними зі сплатою податків. Крім цього, цей автор звертає увагу, що податкові відносини є зобов'язуючими для всіх юридичних і фізичних осіб, які відповідно до законодавства визначені платниками податків, незалежно від їх підпорядкованості і форми власності, а також для контролюючих органів усіх рівнів. Податкові правовідносини – це суспільні відносини, суб'єкт яких наділений податковим законодавством певним обсягом обов'язків та прав, і який набуває їх за певних, передбачених законодавством умов [103, с. 171–172].

Заслуговує уваги думка І. О. Філіповича, який за результатом аналізу праць у сфері податкових правовідносин провідних науковців вказує, що податковим правовідносинам властиві ознаки, широко визнані правовою доктриною. Однак із часом вони набувають нового прояву та потребують

переосмислення. Зокрема, оновлені підходи до розуміння публічності та владності, поєднання імперативних та диспозитивних начал у правовому регулюванні, нововведення у податковому праві, а також трансформація взаємовідносин між платником податків та державою свідчать про подальший розвиток податкових правовідносин. Податкові правовідносини є складною та динамічною категорією, вони постійно видозмінюються в результаті еволюції держави, оскільки спрямовані на формування фінансових ресурсів задля забезпечення виконання нею та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій [104, с. 118]. Погоджуємось, що обумовлені правовим регулюванням, яке часто змінюється, податкові правовідносини перебувають у постійній динаміці.

І. В. Скороход вказує, що податкові правовідносини, маючи галузеву специфіку правового регулювання, є різновидом правових відносин і за своєю природою є аналогічними іншим правовідносинам. Це свідчить про те, що норми, які регулюють податкові правовідносини, відповідають загальним юридичним закономірностям, є невіддільною частиною правової системи [105, с. 136]. Така позиція є популярною серед науковців. Дійсно, податкові правовідносини є частиною загальної системи правовідносин. Водночас, твердження про те, що такі правовідносини є «аналогічними» іншим правовідносинам, видається занадто категоричним. Маючи загальні ознаки правовідносин, податкові правовідносини є схожими до інших правовідносин, однак не є ідентичними (аналогічними) до них, адже елементи податкових правовідносин відрізняються від правовідносин в інших галузях (сферах).

О. І. Баїк пропонує розглядати податкові правовідносини у широкому і вузькому значеннях. У широкому розумінні податкові правовідносини – це різновид суспільних правовідносин, які мають владний характер, виникають на підставі правових норм та здійснюються свідомо і цілеспрямовано їх учасниками, що наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. У вузькому значенні податкові правовідносини – це відносини, які виникають, розвиваються й припиняються у сфері податкової діяльності держави та є

юридичним взаємозв'язком суб'єктів податкових правовідносин, одним з яких завжди є держава у вигляді уповноважених податкових органів, що мають періодичний характер та врегульовані нормами податкового права, за порушення яких настає відповідальність [106, с. 371].

Отже, існують різні підходи до визначення категорії «податкові правовідносини». Водночас, у більшості цих підходів прослідковується використання одних і тих самих ознак для характеристики змісту цієї категорії.

Першою такою ознакою вважаємо те, що податкові правовідносини є суспільними відносинами. Такі відносини виникають і існують у суспільстві між його учасниками та з приводу об'єкту, який має суспільну важливість.

Наступною ознакою варто виокремити те, що податкові правовідносини дійсно є різновидом правовідносин загалом та мають ознаки таких правовідносин. У свою чергу, податкові правовідносини мають низку особливостей, обумовлених наявністю окремого правового регулювання, особливостями елементів цих правовідносин, методом правового регулювання та іншими особливостями, притаманними саме податковим відносинам. Водночас зауважимо, що незважаючи на загальне визнання того, що податкові правовідносини виникають та існують на підставі норм права, які обумовлюють юридичний зв'язок між їх учасниками, серед науковців відсутній єдиний підхід щодо того, чи врегульовані такі правовідносини на підставі фінансово-правових норм або ж податково-правових норм. Вважаємо можливим використовувати обидва підходи, однак більш доцільним, на наш погляд, є характеристика податкових правовідносин як таких, що врегульовані на підставі саме податково-правових норм. Натомість, фінансові-правові норми спрямовані на більш широкий спектр правового регулювання та, окрім податкової, охоплюють сфери, які знаходяться поза податковими правовідносинами.

Іншою ознакою вважаємо характеристику податкових правовідносин як таких, що мають владний характер, який обумовлений сферою цих відносин, де зазвичай платник податків є зобов'язаною особою. Варто визнати, що в межах податкових правовідносин можуть виникати відносини, де платник податку

навпаки є правомочною особою (наприклад, у відносинах щодо отримання індивідуальної податкової консультації, оскарження рішень контролюючих органів). Однак ці правовідносини є похідними від основних відносин, які виникають саме з приводу стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів), в яких платник податку є зобов'язаною особою. Ця ознака обумовлює і публічний характер цих відносин, у яких завжди бере участь уповноважений представник держави або органів місцевого самоврядування.

Отже, підсумовуючи вказане, вважаємо можливим охарактеризувати податкові правовідносини як динамічні суспільні відносини публічно-владного характеру, які виникають та існують з приводу справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), врегульовані податково-правовими нормами, та мають низку характерних особливостей, які вирізняють ці відносини від інших видів правовідносин.

Щодо характеристики податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, то її варто надавати, зважаючи на раніше встановлені ознаки та зміст категорій «транскордонна електронна комерція», «електронні товари», «електронні послуги» і «податкові правовідносини». Перш за все, оскільки мова йде про оподаткування саме операцій, такі правовідносини стосуються стягнення непрямих податків (ПДВ, податок на товари і послуги тощо). Правові відносини з приводу оподаткування результатів цих операцій прямими податками (податок на прибуток тощо) не є частиною цих правовідносин. У цьому відношенні погодимось із загальноприйнятою класифікацією податків за формою оподаткування на прямі податки та непрямі податки. До прямих належать податки, що справляються з доходів або майна осіб, які безпосередньо є власниками доходів або майна (податок на особисті доходи, податок на прибуток, податок на майно тощо). Непрямі податки не залежать від доходів або майна платників, включаються до ціни товару (акцизний податок) або як надбавка до ціни товару (податок на додану вартість), а платником таких податків є кінцевий споживач [107, с. 52].

Наступною істотною характеристикою є те, що учасники відносин у сфері транскордонної електронної комерції знаходяться під юрисдикцією двох або декількох держав, тобто, у відносинах з транскордонного постачання електронних товарів та (або) послуг завжди наявний іноземний елемент. Це обумовлює можливість виникнення податкових правовідносин щодо оподаткування відповідних операцій у всіх державах, під юрисдикцією яких знаходяться такі суб'єкти, тоді як статус іноземного елемента – учасника операції у податкових правовідносинах може варіюватися залежно від моделі відносин (B2B або B2C) і відповідного правового регулювання. Ця особливість у сукупності з тим чинником, що відповідна операція з постачання електронних товарів та (або) послуг оформлюється та здійснюється дистанційно (без фізичної присутності учасників правовідносин в одному місці та за відсутності фізичного об'єкту, який підлягає переміщенню у просторі) з використанням інформаційно-комунікаційних систем, обумовлює необхідність наявності спеціальних правил і механізмів стягнення податку, які б уможливили його фактичне стягнення за наявності відповідної оподаткованої операції. Такі відносини, як і податкові правовідносини загалом, характеризуються високим рівнем динаміки, який обумовлений швидким розвитком цифрової економіки з відповідною появою і зміною бізнес-моделей, які опосередковують відносини у сфері транскордонної електронної комерції.

Отже, з урахуванням вказаного, вважаємо можливим визначити податкові правовідносини щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції – як суспільні відносини публічно-владного характеру, які мають на меті забезпечення законних публічних та похідних приватних інтересів сторін, виникають та існують з приводу справляння непрямих податків щодо операцій із постачання електронних товарів та (або) послуг, здійснюваних дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем між сторонами, які перебувають під юрисдикцією (за участі суб'єктів) двох або більше держав.

## **2.2. Особливості структури правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції**

Досліджуючи структуру податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, насамперед варто звернути увагу на базовий понятійно-категоріальний апарат та концептуальні засади з цього питання.

Як зазначає Н. С. Хатнюк, в Україні практично не існує уніфікованої системи податкових правовідносин [108, с. 206]. Однак, як і система будь-яких правовідносин, система податкових правовідносин складається з: 1) суб'єкта податкових правовідносин (безпосередніх учасників, наділених загальними та спеціальними правами та обов'язками); 2) об'єктів податкових правовідносин (дій, предметів, блага щодо якого виникають та існують податкові правовідносини); 3) змісту податкових правовідносин, який складається з зафіксованих в податкових правових нормах суб'єктивних податкових прав і обов'язків його учасників (юридичний зміст) та реально здійснюваних суб'єктами податкових правовідносин дій, спрямованих на реалізацію суб'єктивних податкових прав та виконання податкового обов'язку (фактичний зміст). У системі податкових правовідносин конкретне податкове правовідношення є її складовою, частиною цілого, яке також має внутрішню будову [108, с. 217-218]. Звертає увагу, що ця вчена використовує термін «система правовідносин», фактично розглядаючи структуру правовідносин.

Справді, з урахуванням тези про те, що податкові правовідносини входять до структури правовідносин, їх елементний склад аналогічний елементам структури правовідносин як більш широкої категорії. При цьому, такі елементи мають особливості, обумовлені специфікою податкових правовідносин.

Як зазначає В. І. Теремецький, складовими частинами структури податкових правовідносин є суб'єкт (учасники податкових правовідносин),

об'єкт (благо, з приводу якого виникають, змінюються, припиняються податкові правовідносини) та зміст податкових правовідносин (суб'єктивні права та обов'язки учасників податкових правовідносин). Учений вказує, що до структури податкових правовідносин не входять юридичні факти, оскільки вони розглядаються як причина виникнення, зміни, припинення податкових правовідносин і тому мають з податковими правовідносинами причинний зв'язок. Правовідносини є надбудовою над юридичними фактами [109, с. 185]. Вважаємо таке уточнення слушним, адже, дійсно, юридичні факти передують податковим правовідносинам, а не стають їх системним елементом.

М. П. Кучерявенко вказує, що зміст податкових правовідносин пов'язаний з аналізом категорій, що характеризують: об'єкт правовідносин; суб'єкт правовідносин; права і обов'язки суб'єктів правовідносин; підстави виникнення правовідносин [95, с. 15]. Погоджуємося з цим твердженням, адже всі вказані елементи надають характеристику податковим правовідносинам.

На думку І. В. Ясько, до складових елементів податкових правовідносин належать: суб'єкт, об'єкт, зміст (суб'єктивне право і юридичний обов'язок). Усі ці елементи спрямовані на досягнення цілей податкової діяльності держави. Кожен елемент правовідносин виконує і самостійні, притаманні тільки йому функції, зумовлені специфікою конкретних податкових правовідносин, в рамках якого цей елемент функціонує. Водночас, всі елементи тісно взаємопов'язані і тільки в сукупності вони здатні забезпечувати функціонування податкових правовідносин. Наявність такого складу дозволяє податковим правовідносинам виконати всі функції покладені на них в механізмі податково-правового регулювання [110, с. 145]. Погоджуємось, що елементи правовідносин виконують окремі функції, однак саме у своїй системності, взаємодоповнюваності і взаємодії вони формують податкові правовідносини.

Характеризуючи структуру податкових правовідносин Є. Ю. Шаптала вказує, що загальновідомим є підхід, за якого виділяють три структурні елементи: суб'єкт, об'єкт і зміст [111, с. 24]. О. Коваль вказує, що однією з ключових характеристик правовідносин є їх структура, яка є їх внутрішньою

побудовою та поєднує в собі об'єкти, суб'єкти і зміст правовідносин. Усі правовідносини виникають між певними суб'єктами стосовно певних об'єктів та мають зміст, який виражається у сукупності прав та обов'язків, якими наділені суб'єкти [112, с. 54].

Отже, підсумовуючи наведене, можемо стверджувати, що в доктрині податкового права загальноприйнятною є позиція про те, що елементами структури податкових правовідносин є об'єкт, суб'єкт і зміст (суб'єктивні права і юридичні обов'язки суб'єктів правовідносин). Вважаємо такий підхід до характеристики структури податкових правовідносин прийнятним та таким, що узгоджується із вченням загальної теорії права про правовідносини. У свою чергу, проектуючи категорію «структура податкових правовідносин» на категорію «структура податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції» насамперед варто зазначити, що друга категорія є спеціальною відносно першої і існує в рамках першої категорії. У зв'язку з цим доцільно вважати, що структура податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції також складається із таких елементів, як їх суб'єкт, об'єкт і зміст. При цьому, такі елементи наділені певною специфікою, яка обумовлена сферою правового регулювання.

Досліджуючи безпосередньо елементи таких податкових правовідносин, насамперед необхідно встановити зміст кожного з цих елементів. Зауважимо, що оскільки концепція податкових правовідносин базується на концепції правовідносин, для їх характеристики варто виходити з вчення загальної теорії права про зміст елементів структури правовідносин.

Зокрема, погодимось, що об'єктом правовідносин є матеріальні або нематеріальні блага, задля одержання, передачі або використання яких виникають права і обов'язки учасників правовідносин [113, с. 343]. Суб'єктом правовідносин є такий учасник суспільних відносин, який виступає як носій юридичних прав і обов'язків. При цьому поняття суб'єктів правовідносин і

суб'єктів права не завжди збігаються. Правовідносини – це не єдина форма реалізації норм права. Суб'єкти права реалізують свої права і обов'язки завдяки наявності у них правосуб'єктності, яка є можливістю і здатністю особи бути суб'єктом правовідносин з усіма правовими наслідками. Правосуб'єктність разом із нормою права та юридичним фактом є передумовою виникнення правовідносин. Правосуб'єктність складається з правоздатності, дієздатності та деліктоздатності разом узятих [113, с. 338–340]. Змістом правовідносин, що виникають у процесі суспільного розвитку, є суб'єктивні права та юридичні обов'язки їх учасників, що охороняються державою [113, с. 344]. Отже, вказані категорії є визначальними елементами податкових правовідносин, які вже досліджувалися в науці фінансового права.

Як зазначає М. П. Кучерявенко, об'єктом податкових правовідносин є кошти платників, які надходять у дохід бюджетів. У вузькому значенні – це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. Потрібно розмежовувати об'єкт податкових правовідносин і об'єкт оподаткування. Натомість, суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків. При цьому, податковою правоздатністю є передбачена нормами податкового права здатність мати сукупність прав й обов'язків щодо сплати податків, тобто бути учасником податкових правовідносин. У свою чергу, до податкової дієздатності належить здатність своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки, зокрема здійснювати дії, спрямовані на придбання прав і створення обов'язків, їх здійснення та здатність відповідати за податкові правопорушення. Як зазначає цей учений, суб'єкти податкових правовідносин поділяються на три групи учасників: державу; податкові органи; платників податків. Натомість, права і обов'язки суб'єктів податкових правовідносин характеризують їх юридичний зміст [95, с. 15–18].

Є. Ю. Шаптала під об'єктом податкових відносин вважає доцільним розглядати відповідні матеріальні блага та (або) діяльність суб'єктів

оподаткування, результатом якої виступає також певне матеріальне благо або внаслідок якої виникають права й обов'язки цих суб'єктів [111, с. 30]. У частині суб'єктів податкових правовідносин автор вказує, що можна виокремити дві групи таких суб'єктів: першу становлять основні суб'єкти, які завжди беруть участь у відносинах оподаткування (платники податків, податкові агенти та контролюючі органи); другу становлять спеціальні (факультативні) суб'єкти, які беруть участь на відповідних етапах розвитку податкових правовідносин (банки і фінансові установи, Верховна Рада України, органи місцевого самоврядування, представники платників податків тощо) [111, с. 27]. А описуючи зміст податкових правовідносин Є. Ю. Шаптала вказує, що основними елементами змісту виступають суб'єктивні права й обов'язки їх учасників [111, с. 31].

І. В. Ясько вказує, що об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових відносин формується правовий зв'язок. Наявність об'єкта оподаткування є передумовою і необхідною умовою виникнення податкових правовідносин. Обов'язок по сплаті податку може виникнути тільки за наявності об'єкта, який підлягає оподаткуванню. При цьому, оскільки податкові правовідносини можуть бути не тільки матеріальними, а й процесуальними, то об'єктом податкових правовідносин може виступати поведінка їх учасників. Натомість, суб'єктами податкових правовідносин є платники податків і держава в особі органів законодавчої влади та спеціалізованих органів виконавчої влади у сфері податків. Зміст податкових правовідносин складають суб'єктивні права та обов'язки, які виникають у сфері встановлення податків і зборів у державі, порядок їх стягнення [114, с. 106–107].

На думку В. І. Теремецького, до об'єкта податкових правовідносин варто відносити податки та збори, які являють собою економічне та соціальне благо, спрямоване на розвиток держави і суспільства [115, с. 308]. Учений звертає увагу, що для податкових правовідносин, як і для будь-яких інших правовідносин, є характерним тісний взаємозв'язок об'єкта і предмета. Предмет

податкових правовідносин охоплює сукупність грошових коштів, що формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин. За результатом дослідження низки наукових позицій В. І. Теремецький вказує про множинність об'єктів податкових правовідносин, якими є наступні: а) податок і збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету); б) поведінка (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин; в) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин. У підсумку В. І. Теремецький визначає об'єкт податкових правовідносин як сукупність матеріальних та (або) нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту [116, с. 52–54]. Вважаємо таке визначення податкових правовідносин обґрунтованим. Зокрема, воно охоплює більший спектр відносин, аніж виключно відносини щодо руху грошових коштів від платника податку до вигодонабувача (держави, органу місцевого самоврядування). Водночас виокремлення «рішень» як складової частини таких правовідносин видається дискусійним, оскільки ця категорія, на наш погляд, охоплюється категорією «результат діяльності у сфері оподаткування», а саме – результат діяльності владного суб'єкта правовідносин (контролюючого органу), оформлений як рішення.

Щодо суб'єктного складу цей учений зазначає, що усі суб'єкти податкових правовідносин мають відповідати таким критеріям: бути реальним учасником податкових правовідносин; діяльність суб'єкта має знаходитись у сфері регулювання норм податкового права; нести податкові права і обов'язки та реалізувати їх [117, с. 743]. Щодо змісту податкових правовідносин В. І. Теремецький звертає увагу на множинність підходів до тлумачення цієї категорії, та у підсумку вказує, що зміст податкових правовідносин розглядається як система суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників

податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та регулюються нормами податкового законодавства [116, с. 60–61].

Як зазначає О.О. Мамалуй, об'єкт податкових правовідносин детермінується галузевою специфікою цих відносин. Він повинен визначатися відповідно до того, з приводу чого виникають самі податкові відносини. В аспекті податкових відносин можуть бути застосовані два підходи до визначення об'єкта податкових відносин – широкий і вузький. За широким підходом об'єктом податкових відносин є виконання платником податків свого податкового обов'язку та реалізація контрольних повноважень з боку владного учасника податкових відносин. За вузьким підходом об'єктом податкових відносин є кошти, які платники податків сплачують в рахунок належних їм податкових зобов'язань (сплата податків та зборів). Цей автор також звертає увагу на необхідність розмежування таких понять як «об'єкт податкових відносин» та «об'єкт оподаткування»: перше є теоретичним поняттям та вказує на те з приводу чого виникають всі податкової відносини, визначається на основі теоретичних узагальнень, а друге є елементом правового механізму конкретного податку [118, с. 23–25]. На думку Р. А. Сидорук, матеріальним об'єктом податкових правовідносин є грошовий платіж у формі податку чи збору, сплачений до відповідного бюджету. Однак відповідний об'єкт не завжди буде присутній в деяких видах податкових правовідносин, тому необхідно враховувати результат діяльності учасників правовідносин (юридичний об'єкт), пов'язаний зі справлянням податків та зборів [119, с. 116].

Н. С. Хатнюк під об'єктом податкових правовідносин пропонує розуміти грошову суму податку, з приводу якої суб'єкти реалізують свої права та обов'язки [108, с. 237]. Ця вчена також звертає увагу, що характеризуючи учасників податкових правовідносин необхідно розрізняти близькі за назвою, але не синонімічні за юридичною наповненістю дефініції «суб'єкт права», «суб'єкт прав», «суб'єкт правових відносин» та «учасник правових відносин». Для того, щоб стати суб'єктом податкових правовідносин, учасник повинен володіти податковою правосуб'єктністю, яка складається з податкової

правоздатності і податкової дієздатності [120, с. 63–64]. Т. О. Мацелик і Г. М. Стріяшко у цьому відношенні вказують, що суб'єктом права виступає соціальний суб'єкт, який набуває конкретний податково-правовий статус, що передбачається та закріплюється в нормах податкового права. Саме різновид правового статусу визначає особливості суб'єкта в конкретній галузі права [121, с. 104].

На думку І. А. Малярчук, суб'єктом податкових правовідносин може бути фізична чи юридична особа, яка має суб'єктивні права та обов'язки у податкових правовідносинах [122, с. 358]. Т. М. Шульга і Т. О. Литвиненко вказують, що враховуючи публічний характер податкових правовідносин держава є обов'язковим їх учасником самостійно або через податкові органи. Держава здійснює врегулювання податкових відносин між зазначеними органами та платниками податків і зборів [123, с. 156]. О. І. Баїк вказує, що загальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у здатності бути суб'єктом системи права України, галузева правосуб'єктність – у його здатності бути суб'єктом галузі фінансового права. Спеціальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у його здатності бути учасником певних податкових правових відносин у межах податкового, митного (в частині оподаткування) та фінансового права [124, с. 227]. О. Коваль звертає увагу, що система прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин утворює їх юридичний зміст, а реальна поведінка учасників правовідносин визнається фактичним змістом правовідносин [112, с. 56].

Отже, підсумовуючи наведені наукові позиції, вважаємо доцільним зауважити наступне. У доктрині податкового права існують різні підходи щодо визначення змісту поняття об'єкту і суб'єкту податкових правовідносин. Це можна пояснити наявністю широкого спектру податкових правовідносин, у які вступають їх суб'єкти, зокрема широкою сферою податково-правового регулювання, різних питань, щодо яких ці правовідносини можуть виникати, широким колом їх учасників. Водночас, у більшості позицій прослідковується виокремлення одних і тих же характеристик елементів податкових

правовідносин, що обумовлюється базуванням концепції «податкові правовідносини» на загальнотеоретичній концепції «правовідносини».

На наш погляд, первинним об'єктом податкових правовідносин варто розглядати кошти у вигляді податків, зборів і інших обов'язкових платежів, справляння яких врегульовано податково-правовими нормами. Саме з приводу цього об'єкту податкові правовідносини виникають та існують. Дійсно, окремі податкові правовідносини можуть стосуватися не безпосередньо сплати коштів платником податків, а інших питань (наприклад, отримання індивідуальної податкової консультації, оскарження рішень контролюючих органів, отримання податкових пільг), однак такі питання у будь-якому разі пов'язані з первинним об'єктом податкових правовідносин та слідує з наявності відповідного податкового обов'язку у платника податків і зборів (обов'язкових платежів) сплачувати такі платежі. У зв'язку з цим вважаємо виправданим відносити до об'єкту податкових правовідносин діяння (дії та (або) бездіяльність) і результати діянь (дій та (або) бездіяльності) їх суб'єктів, а також інші майнові і немайнові блага, щодо яких виникають і існують відносини на підставі податково-правових норм. Суб'єктів податкових правовідносин вважаємо доцільним охарактеризувати як учасників, які вступають у відносини щодо об'єкту таких відносин, мають відповідну правосуб'єктність, є носіями податкових прав і обов'язків. Вважаємо, що обов'язковими учасниками (а отже, суб'єктами) податкових правовідносин є платник податку, держава або органи місцевого самоврядування як вигодонабувачі, контролюючий орган, а в окремих випадках, прямо визначених ПК України, – і податковий агент. Питання щодо змісту податкових правовідносин видається найменш дискусійним з-поміж досліджуваних елементів структури цих відносин. Вважаємо обґрунтованим розглядати їх зміст як суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників, врегульовані податково-правовими нормами.

На підставі зазначеного вважаємо можливим навести характеристику елементів структури податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної

комерції. Об'єктом таких правовідносин є кошти від сплати непрямих податків, справляння яких врегульовано податковим законодавством, а також діяння (дії та бездіяльність) і результати діянь (дій і бездіяльності) їх суб'єктів, інші майнові і немайнові блага, щодо яких виникають і існують відносини на підставі податково-правових норм. Істотною особливістю об'єкта таких правовідносин є те, що він може одночасно виникати у двох або більше країнах, адже здійснюючи операцію з постачання електронних товарів і послуг відповідні податкові наслідки можуть виникати як в країні місцезнаходження постачальника, так і в країні місцезнаходження отримувача таких товарів і послуг. Наприклад, залежно від порядку (правил) визначення місця постачання таких товарів і послуг за моделлю В2В, ПДВ або інший непрямий податок може виникати в країні місцезнаходження або постачальника або отримувача товарів і послуг. У разі постачання електронних товарів і послуг зазвичай податкові зобов'язання щодо непрямого податку виникають у країні місцезнаходження отримувача таких товарів і послуг, з урахуванням загальнопоширеного принципу визначення місця постачання подібних електронних товарів і послуг. Тобто, у отримувача у країні його місцезнаходження можуть виникати податкові обов'язки щодо нарахування і сплати непрямого податку з відповідної операції із постачання (придбання) таких товарів і послуг. Натомість, у іншого учасника цієї транскордонної операції в іншій країні може виникати обов'язок відобразити інформацію про цю операцію в податковій звітності та (або) інші податкові обов'язки, пов'язані з цією операцією.

У свою чергу, у разі здійснення транскордонної операції з постачання електронних товарів і послуг за моделлю В2С, об'єкт податкових правовідносин може або взагалі бути відсутнім (якщо у країні отримувача товарів і послуг відсутнє правове регулювання про обов'язок нерезидента (отримувача) нарахувати і сплатити відповідний податок), або ж, за наявності відповідного правового регулювання щодо обов'язку нерезидента-постачальника нарахувати і сплатити податок і наявності механізму його

справляння, об'єкт податкових правовідносин може мати специфіку, обумовлену транскордонним рухом коштів (суми податку) від нерезидента до податкового органу країни отримувача електронних товарів і послуг.

Стосовно суб'єктного складу податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, то його можна охарактеризувати як сукупність учасників, які вступають у відносини щодо оподаткування непрямими податками операцій з транскордонного постачання електронних товарів і послуг, мають відповідну правосуб'єктність і фактично є носіями податкових прав і обов'язків. При цьому, залежно від складу учасників операції з транскордонного постачання електронних товарів і послуг суб'єктний склад податкових правовідносин може варіюватися. Зокрема, у разі здійснення операції за моделлю B2B, коли постачання електронних товарів чи послуг постачальником з однієї країни здійснюється отримувачу з іншої країни, і відповідно до правил оподаткування ПДВ чи іншими непрямими податками такої операції податок виникає у країні отримувача послуг, такий отримувач, за загальним правилом, повинен здійснити нарахування і сплату податку замість нерезидента-постачальника. Тобто, отримувач послуг виконує функцію, подібну до функції податкового агента. У свою чергу, постачальник у країні свого місцезнаходження може бути зобов'язаний відобразити інформацію про таку операцію у податковій звітності. Отже, у цьому випадку суб'єктом податкових правовідносин у країні місцезнаходження постачальника є такий постачальник, а у країні місцезнаходження отримувача, відповідно, – отримувач. Резидент однієї країни не бере безпосередньої участі у податкових правовідносинах, що виникають з приводу оподаткування транскордонної операції в іншій країні.

Натомість, у разі здійснення транскордонної операції з постачання електронних товарів і послуг за моделлю B2C, якщо у країні отримувача електронного товару або послуги наявне відповідне правове регулювання і механізм стягнення податку з нерезидента, суб'єктний склад податкових

правовідносин характеризується наявністю іноземного елемента – платника податку, який зареєстрований в іноземній державі (юрисдикції). У цьому разі зазвичай йдеться про такий механізм стягнення податку з нерезидента як реєстрація нерезидента платником податку з покладенням на нього відповідних податкових обов'язків і наділення його податковими правами. Такий особливий суб'єктний склад впливає на зміст правовідносин і порядок адміністрування податку, адже вимагає пошуку належних механізмів взаємодії між податковим органом однієї країни і постачальником з іншої країни, який може не мати уповноважених представників в країні місцезнаходження клієнта. Крім цього, особливість може проявлятися і щодо інших учасників таких податкових правовідносин, які не є їх суб'єктами. Наприклад, платежі можуть здійснюватися через банк, який також знаходиться поза юрисдикцією країни, яка стягує податок з нерезидента.

Зміст податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції становлять суб'єктивні права і юридичні обов'язки їх учасників, врегульовані податково-правовими нормами. Як слідує із викладеного вище, у разі постачання електронних товарів і послуг з використанням B2B моделі відповідні суб'єктивні права і юридичні обов'язки щодо оподаткування такої операції зазвичай будуть виникати для постачальника і отримувача у країнах їх місцезнаходження. Зокрема, отримувач послуг може бути зобов'язаний нарахувати і сплатити податок, відобразити відповідну інформацію у податковій звітності. Натомість, постачальник таких товарів і послуг, за відсутності оподаткування операції у юрисдикції його місцезнаходження, може бути зобов'язаний відобразити інформацію про цю операцію у податковій звітності. При цьому, кожен із учасників операції вступає у податкові правовідносини в країні його реєстрації (місцезнаходження), а отже, і зміст цих правовідносин визначається насамперед відповідно до законодавства такої країни. Тому постачальник і отримувач електронних товарів і послуг мають той

обсяг податкових обов'язків і прав, які визначені законодавством країни їх реєстрації (місцезнаходження).

Натомість, у разі постачання електронних товарів і послуг з використанням В2С моделі з покладенням на іноземного постачальника податкових обов'язків в країні місцезнаходження отримувача таких товарів чи послуг, фактично такий нерезидент-постачальник вступає у податкові правовідносини одразу в двох країнах. У країні місцезнаходження отримувача послуг постачальник вступає у податкові правовідносини з податковим органом країни такого місцезнаходження споживача щодо оподаткування відповідної операції. Це детермінує його податкові права і обов'язки в цій країні, які визначаються насамперед на підставі законодавства цієї країни. Такі права і обов'язки можуть мати специфіку, яка може проявлятися, зокрема, у спеціальних правилах для нерезидента щодо порядку обчислення податку, порядку і валюти сплати податку, порядку взаємодії між нерезидентом-постачальником і податковим органом країни отримувача товарів і послуг з урахуванням відсутності уповноважених представників нерезидента-постачальника у такій країні, та інших процедурах адміністрування відповідного непрямого податку. При цьому, у країні свого місцезнаходження постачальник може залишатися зобов'язаним відобразити відповідну інформацію про цю операцію у податковій звітності або ж вчинити інші юридично значимі дії, обумовлені здійсненням такої операції з транскордонного постачання електронних товарів і послуг. Виключенням із вказаних правил у подібних правовідносинах можна вважати систему єдиного вікна OSS, яка дозволяє постачальнику зареєструватися в цій системі через уповноважений (податковий) орган однієї з країн ЄС і надалі виконувати податкові обов'язки через цю систему без окремої реєстрації у кожній державі-члені ЄС, де знаходяться споживачі електронних товарів і послуг.

Отже, зважаючи на проведений аналіз, варто зауважити наступне. Податкові правовідносини, які виникають щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної

комерції мають специфіку, обумовлену змістом відповідної операції з постачання електронних товарів і послуг і складом її учасників. При цьому, внаслідок можливої варіативності складу учасників таких відносин, насамперед статусу отримувача електронних товарів і послуг (юридична особа; фізична особа – суб'єкт господарювання; фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання тощо), такі податкові правовідносини можуть мати різний суб'єктний склад і зміст. Основним об'єктом податкових правовідносин у розрізі відповідної транскордонної операції є кошти у вигляді непрямого податку, який стягується з такої операції. Однак такий об'єкт зазвичай існує не одночасно в декількох країнах, а лише в одній – у країні місцезнаходження отримувача або постачальника електронних товарів і послуг. В іншій країні податкові правовідносини можуть існувати щодо вчинення певних юридично значимих дій, врегульованих податково-правовими нормами (відображення інформації про операцію у податковій звітності тощо), або бути відсутніми взагалі. Суб'єктний склад податкових правовідносин відрізняється залежно від моделі відносин – у В2В відносинах зазвичай кожна сторона операції вступає у податкові правовідносини з податковим органом країни свого місцезнаходження відповідно до локальних правил, тоді як у В2С відносинах постачальник може вступати у податкові правовідносини як в країні свого місцезнаходження, так і в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг. Це обумовлює і особливості змісту відповідних податкових правовідносин – у разі вступу у такі відносини лише з податковим органом країни свого місцезнаходження відповідні права і обов'язки врегульовуються виключно нормами такої країни, тоді як у разі одночасного вступу постачальника у податкові правовідносини в обох країнах (свого місцезнаходження і місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг), він зобов'язаний дотримуватися відповідних положень податкового законодавства обох цих країн, які визначають його податкові обов'язки і права.

### **2.3. Особливості виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції**

Визначені у попередніх підрозділах цього розділу дисертації особливості податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції обумовлюють і наявність особливостей у підставах виникнення, зміни і припинення таких правовідносин. Досліджуючи це питання, перш за все необхідно встановити особливості виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин загалом.

Одразу зауважимо, що податкове законодавство України обмежено врегульовує питання виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, визначаючи правове регулювання насамперед у частині податкового обов'язку. Зокрема, відповідно до ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи. Такий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором та є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Крім цього, у ст. 37 ПК України зазначені підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку. Насамперед встановлено, що такі підстави, порядок і умови виконання податкового обов'язку встановлюються ПК України або законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку. Як слідує із п. 37.3 ст. 37 ПК України підставами для припинення податкового обов'язку є: 1) його

виконання; 2) ліквідація юридичної особи; 3) смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; 4) втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України; 5) скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб. При цьому, відповідно до ст. 38 ПК України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [45]. Отже, податкове законодавство України оперує насамперед терміном «податковий обов'язок» і, відповідно, встановлює підстави виникнення, зміни і припинення такого обов'язку. У зв'язку з цим вбачається доцільним досліджувати підстави виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин на підставі наукових напрацювань.

Насамперед варто розпочати дослідження з підстав виникнення податкових правовідносин. М. П. Кучерявенко зазначає, що податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин. Юридичний факт визначається як конкретна життєва обставина, з якою норми права пов'язують виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин. По-перше, це факти реальної дійсності; по-друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, факти, що спричиняють певні юридичні наслідки. Юридичні факти класифікуються за різними підставами, зокрема за юридичними результатами: правовстановлюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі. За вольовою ознакою: дії (правомірні дії, неправомірні дії); події [95, с. 18–20]. Отже, відповідно до загальноновизнаногоу теорії права підставою для виникнення правовідносин є нормативно визначений юридичний факт. Варто погодитись, що, дійсно, юридичні факти слугують підставою не тільки виникнення, але й зміни чи припинення правовідносин, а за своєю формою вираження це можуть бути як дії, так і події. Також, на наш погляд, за формою вираження (вольовою ознакою) юридичні факти можливо класифікувати і через категорію «діяння» (яка включає як дії, так і бездіяльність), адже бездіяльність

також може слугувати підставою для виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин.

В. І. Теремецький вказує, що податкові правовідносини, будучи різновидом суспільних відносин, мають всі ознаки останніх, зокрема, підставою виникнення, зміни або припинення правовідносин є юридичний факт [116, с. 30]. Правовідносини виникають, змінюються і припиняються тільки на підставі правових норм, закріплених податковим законодавством [116, с. 105].

Як зазначає Н. С. Хатнюк, у ст. 37 ПК України чітко не визначено правові підстави виникнення податкових правовідносин. Законодавець обумовлює виникнення лише зобов'язальних правовідносин, які виникають у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку. Під «обставинами» законодавець передбачає певний юридичний факт, який породжує зобов'язальні правовідносини [108, с. 101–102]. Н. С. Хатнюк характеризує юридичні факти у податковому праві як нормативно закріплені обставини, що створюють перехід від податково-правової моделі до конкретних податкових правовідносин і виконують основні функції – правоустановчу, правозмінюючу й правоприпиняючу, а також додаткові – конструктивну, гарантійну, інформаційну, прогностичну та стимулюючу функції [108, с. 135–136]. При цьому, для виникнення податкового зобов'язання, вимагається наявність таких підстав як: наявність об'єкта оподаткування; наявність зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин – платника податку, у якого виникає цей обов'язок; вплив податкового періоду, протягом якого сума податку повинна бути обчислена і сплачена до бюджету [125, с. 111]. Отже, Н. С. Хатнюк дотримується загально визнаного підходу, що підставою для виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин є юридичний факт, водночас розмежовуючи підстави виникнення податкових правовідносин і підстави виникнення податкового зобов'язання як дві різні категорії. А. О. О. Коваль та О. В. Покатаєва висловлюють думку, що некоректно виділяти як підстави виникнення податкових правовідносин лише наявність нормативних актів, тоді

як потрібно виділяти і матеріальний предмет, що є об'єктом оподаткування [126, с. 36].

Використання концепції юридичного факту для характеристики підстав виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин вважаємо виправданим та обґрунтованим, перш за все зважаючи на похідний характер категорії «податкові правовідносини» від категорії «правовідносини». Адже податкові правовідносини виникають за визначених податковим законодавством обставин (діянь певних суб'єктів, подій), які фактично і є нормативно визначеними юридичними фактами.

Як зазначає І. О. Пасічна, податкові правовідносини, як і будь-які правовідносини, є суспільними зв'язками між особами, що виникають на основі норм права, і становлять предмет правового регулювання [99, с. 36]. На думку І. О. Філіповича, податкове правовідношення виникає на основі норми податкового права, яка є засобом реалізації інтересів усього суспільства. До спеціальних властивостей, які характеризують податкові правовідносини, автор відносить, зокрема, те, що вони виникають у зв'язку з юридичним фактом (фактом реальної дійсності), який передбачений нормою податкового права і тягне за собою певні юридичні наслідки [104, с. 116–117]. І. В. Ясько вказує, що податкові правовідносини виникають з ініціативи кожної зі сторін, однак згода чи бажання другої сторони вимагається не завжди, оскільки податкові правовідносини можуть виникати і всупереч такій згоді чи бажанню [114, с. 105]. На думку О. Литвина, податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права, у процесі діяльності держави щодо встановлення і стягнення податків та інших обов'язкових платежів [102, с. 286].

Заслуговує уваги підхід Д. С. Сахно, який, досліджуючи охоронні податкові правовідносини, вказує, що такі правовідносини виникають не тільки при порушенні учасником податкових відносин покладених на нього податкових обов'язків, а й при використанні наданих йому податкових прав усупереч їх призначенню й цілі податково-правового регулювання, тобто у випадках зловживання правами у відносинах оподаткування. Охоронні

правовідносини покликані захищати відносини оподаткування й добросовісних їх учасників від будь-якої форми прояву неправомірної поведінки. [127, с. 149]. Як зазначає І. Самсін, загальноприйнятою є думка, що для виникнення правовідносин необхідна наявність двох передумов: законодавчої норми, яка регулює відповідні відносини, та юридичного факту, який активує механізм регулювання. Цей автор також погоджується з позицією М. П. Кучерявенка, що в основі виникнення податкових правовідносин лежать юридичні факти, на підставі яких податкове правовідношення виникає, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить [128, с. 184]. На думку О. О. Мамалуй, підставою для виникнення, зміни або припинення податкових відносин є юридичні факти, вказівка на які набуває безпосередньої формалізації в рамках приписів податкового законодавства [129, с. 126]. Проте юридичний факт в жодному випадку не може розглядатися як структурний елемент самих відносин [130, с. 144].

О. І. Баїк вказує, що юридичні факти у податковому праві – це сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, що характеризують обставини, закріплені в нормах податкового законодавства України, які впливають на виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, сприяючи настанню певних прав та обов'язків для суб'єктів цих правовідносин [131, с. 110]. А. М. Завальний за результатом комплексного дослідження визначає юридичний факт як фрагмент соціальної ситуації (або не існуюча соціальна ситуація або припущення стосовно неї), що має значення для суб'єктів права в зв'язку з реалізацією їх суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, властивості якої описані у тексті нормативно-правового акта як знання про умови, за наявності яких здійснюється реалізація норми (норм) права [132, с. 37].

Отже, науковцями беззаперечно визнається, що податкові правовідносини виникають на підставі норм права, що є абсолютно обґрунтованим. Податкові правовідносини можливо характеризувати як такі, що виникають на підставі фінансово-правових або податково-правових норм. На наш погляд, обидва підходи можуть використовуватися як концептуально вірні. Водночас,

вважаємо більш доцільним визначати податкові правовідносини саме на підставі податково-правових норм, оскільки фінансово-правові норми охоплюють більш широкий спектр відносин і частина цих норм не стосується правового регулювання податкових відносин. Також більшість дослідників дотримуються позиції, що для характеристики підстав виникнення податкових правовідносин варто використовувати категорію «юридичний факт».

Із урахуванням вказаного можливо стверджувати, що підставою для виникнення податкових правовідносин як різновиду суспільних відносин і частини більш широкої категорії «правовідносини» є юридичний факт, під яким варто розуміти життєві обставини, визначені податково-правовими нормами, із якими пов'язується виникнення податкових правовідносин. При цьому виникати податкові правовідносини можуть для особи, яка має відповідну правосуб'єктність [133, с. 89].

Розглядаючи особливості зміни податкових правовідносин, варто проаналізувати наукові думки з цього питання. Так, як зазначає М. П. Кучерявенко, податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом: нормативних основ, за яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин; правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо); фактичних основ – власне основ виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин, що базуються на юридичних фактах [95, с. 19].

І. Л. Самсін розглядає зміну податкових правовідносин на прикладі податкового зобов'язання як комплексної категорії і зауважує, що в ст. 37 ПК України достатньо уваги приділено питанню виникнення та припинення податкового зобов'язання, а щодо зміни податкового зобов'язання міститься лише посилання на ПК України та закони з питань митної справи як джерело, в якому можуть установлюватися підстави такої зміни, тоді як у положеннях ПК України, так само як і в законах з питань митної справи, переліку підстав зміни податкового зобов'язання не встановлено [134, с. 26–27]. Різниця між зміною податкового зобов'язання та виникненням нового податкового зобов'язання

полягає в тому, які його елементи змінюються і яким чином. А виходячи з елементного складу структури податкових правовідносин (суб'єкт, об'єкт, зміст), І. Л. Самсін характеризує зміну податкового зобов'язання як трансформацію, заміну лише певних елементів правовідношення при збереженні інших. Як приклад, наводиться зміна податкових правовідносин при несвоєчасному виконанні обов'язку зі сплати податку, яка полягає у зміні об'єкта правовідносин, тобто суми, яка підлягає сплаті, зокрема внаслідок виникнення обов'язку сплатити штрафні санкції. Водночас справедливо звертається увага, що якщо замислитися глибше, фактично мова йде не тільки про різні правовідносини, а взагалі про різні режими регулювання, адже в першому випадку мають місце регулятивні правовідносини, а у випадку застосування санкцій – охоронні. Навряд чи можна розглядати відносини, які виникають у результаті порушення податкового законодавства, як «змінені» відносини податкового зобов'язання. Зміна податкового зобов'язання, можливо, полягає не в заміні одного з елементів податкових правовідносин, а в зміні другорядних ознак, таких як строк виконання податкових обов'язків платника податку [134, с. 29–30].

Отже, І. Л. Самсін уточнює сутність поняття «зміна податкових правовідносин», розкриваючи її через зміну елементів структури податкових правовідносин. Такий підхід заслуговує на увагу. Насправді, зміна правовідносин передбачає їх коригування певним чином, внаслідок чого такі правовідносини існують в іншому вигляді або в іншій формі порівняно з тим, у якому вигляді чи формі вони існували до такої зміни. Найзручніше прослідкувати таку зміну через аналіз елементів структури податкових правовідносин у їх стані до і після відповідної зміни.

Погоджуємося з І. Л. Самсіним у думці, що спірним є питання, чи можна вважати збільшення суми грошового зобов'язання за рахунок застосування штрафних санкцій до платника податків зміною податкових правовідносин за участі такого платника, адже, дійсно, фактично виникають нові охоронні правовідносини, які можна розглядати як такі, що існують окремо, паралельно

із регулятивними правовідносинами. На наш погляд, у даному випадку факт порушення платником податку регулятивних норм слугує юридичним фактом для виникнення нових охоронних правовідносин. Натомість, у разі нарахування платнику податку пені у зв'язку з простроченням сплати податку існує більше аргументів щодо визнання факту зміни податкових правовідносин саме стосовно сплати податку, адже пеня не є заходом відповідальності. Крім цього, прострочення сплати податку призводить до так званої фактичної зміни регулятивних правовідносин, адже у разі такого прострочення платник у порушення свого обов'язку сплачує відповідну суму податку в інший строк, аніж передбачено законом. Таким чином, порушення платником податку строку сплати податку може породжувати низку процесів, зокрема як зміну існуючих регулятивних правовідносин, так і виникнення нових охоронних відносин.

Також вважаємо доцільним звернути увагу на такі аспекти. По-перше, зміну податкових правовідносин варто відрізнити від заміни одних правовідносин іншими, коли попередні правовідносини припиняють своє існування, а замість них виникають інші. Наприклад, якщо юридична особа – платник єдиного податку третьої групи перевищує ліміт та переходить на загальну систему оподаткування податком на прибуток підприємств, на наш погляд, така юридична особа припиняє податкові правовідносини щодо сплати єдиного податку і вступає в податкові правовідносини щодо сплати податку на прибуток підприємств. Отже, відбувається заміна податкових правовідносин.

По-друге, не будь-яка зміна елементів структури податкових правовідносин означає зміну правовідносин. Така зміна елементного складу може призводити до припинення правовідносин або до їх заміни (тобто одночасно до припинення існуючих податкових правовідносин і виникнення нових, як вказано вище). Наприклад, смерть особи, яка фактично означає припинення існування суб'єкта податкових правовідносин як елементу структури таких правовідносин, призводить до припинення податкових правовідносин, які існували за участі такої особи. Отже, характер змін, які відбуваються в елементах структури податкових правовідносин, безпосередньо

впливає на визначення правових наслідків, які настають у таких правовідносинах. З урахуванням вказаного, вважаємо, що зміна податкових правовідносин відбувається внаслідок впливу на вже існуючі правовідносини обставин, внаслідок якого структура цих правовідносин зазнає змін, але, при цьому, такі правовідносини не припиняються і продовжують існувати у зміненому вигляді.

Н. С. Хатнюк з посиланням на п. 37.3 ст. 37 ПК України вказує про наступні підстави для припинення податкових правовідносин (податкового обов'язку) та зауважує, що законодавством передбачений вичерпний перелік таких підстав: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; податковий борг визнається безнадійним; втрата особою ознак платника податку; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб; виконання податкового обов'язку [108, с. 110–122]. О. Мандзюк вказує, що підставою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин є складний юридичний факт, який складається з таких елементів, як наявність відповідного статусу зобов'язаної особи, її податкової правосуб'єктності, об'єкта оподаткування та реальної можливості сплатити податок [135, с. 266]. С. В. Книш зазначає, що наявність юридичних фактів відіграє визначальну роль для виникнення, зміни та припинення всіх без винятку видів правових відносин [136, с. 152].

Щодо припинення податкового обов'язку виконанням, О. О. Дмитрик зауважує, що припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображає загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням. Водночас звертається увага, що виконання податкового обов'язку в широкому розумінні припускає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплаті та звітності). У вузькому розумінні виконання податкового обов'язку означає своєчасну і повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується також діями з обліку, обчислення податкового

окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, що складають податковий обов'язок у широкому розумінні [137, с. 93–94].

З урахуванням вказаного, вважаємо, що подібно підставам виникнення податкових правовідносин як різновиду суспільних відносин, підставою для їх припинення є юридичний факт, під яким варто розуміти життєві обставини, визначені податково-правовими нормами, із якими пов'язується припинення податкових правовідносин. Зауважимо, що науковцями також приділено увагу категорії припинення податкового обов'язку. Хоча категорії «податковий обов'язок» і «податкові правовідносини» не є ідентичними, оскільки друга є ширшою за першу, вважаємо, що саме припинення податкового обов'язку є основною підставою припинення податкових правовідносин. При цьому, податкові правовідносини можуть припинятися і на підставі інших юридичних фактів, не завжди пов'язаних з припиненням податкового обов'язку (наприклад, податкові правовідносини щодо адміністративного (досудового) оскарження рішень контролюючого органу можуть припинятися шляхом прийняття контролюючим органом вищого рівня рішення про задоволення скарги платника податку). Таким чином, категорія «юридичний факт» може бути застосована для характеристики підстав виникнення, припинення і зміни податкових правовідносин. У кожному з цих випадків юридичний факт може мати специфіку, яка і обумовлює характер майбутніх правовідносин, зміни вже існуючих правовідносин або їх припинення.

Проведене дослідження дозволяє перейти безпосередньо до з'ясування особливостей виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції. Основна особливість полягає у тому, що оскільки операція з постачання електронних товарів та (або) послуг є транскордонною і відповідні податкові правовідносини щодо такої операції можуть одночасно виникати у декількох країнах, правовстановлюючі, правозмінюючі і правоприпиняючі юридичні факти можуть знаходити своє нормативне визначення у законодавстві декількох країн, в яких такі

правовідносини мають місце. При цьому, особливості виникнення, зміни та припинення цих правовідносин доцільно дослідити окремо у розрізі B2B та B2C операцій. Зокрема, незважаючи на те, що зміст операції в обох випадках може бути ідентичний, особливості суб'єктного складу операції обумовлюють наявність відмінностей в елементах структури податкових правовідносин, а тому – і у підставах їх виникнення, зміни і припинення.

У операціях, які здійснюються за моделлю B2B, постачальником і отримувачем є суб'єкти господарювання (підприємства), які знаходяться під юрисдикціями різних держав. Як було визначено раніше, при здійсненні операції з постачання електронних товарів і послуг між цими суб'єктами, їх сторони можуть вступати у такі правовідносини:

- у країні місцезнаходження постачальника електронних товарів чи послуг можуть виникати податкові правовідносини за участю такого постачальника щодо: 1) нарахування і сплати непрямого податку з операції по постачанню електронних товарів і послуг (якщо така операція підлягає оподаткуванню у цій країні); 2) відображення інформації щодо здійснюваної операції у податковій звітності; та (або) 3) виконання інших податкових обов'язків, обумовлених здійсненням такої операції;

- у країні місцезнаходження отримувача електронних товарів чи послуг можуть виникати податкові правовідносини за участю такого отримувача щодо: 1) нарахування і сплати непрямого податку з операції по придбанню електронних товарів і послуг (якщо така операція підлягає оподаткуванню у цій країні); 2) відображення інформації щодо здійснюваної операції у податковій звітності; та (або) 3) виконання інших податкових обов'язків, обумовлених здійсненням такої операції.

Отже, за описаних умов, підставою виникнення податкових правовідносин за участю постачальника є здійснення ним операції з постачання електронних товарів та (або) послуг. Натомість, підставою виникнення податкових правовідносин за участю отримувача є здійснення ним операції з придбання електронних товарів та (або) послуг. Тому в рамках однієї і тієї ж

операції, підставою для виникнення податкових правовідносин для постачальника і отримувача електронних товарів та (або) послуг є різні юридичні факти – у випадку постачальника акцент зміщується на факт постачання, тоді як для отримувача такий акцент зміщується на факт придбання електронних товарів та (або) послуг.

Щодо підстав виникнення податкових правовідносин у операціях, які здійснюються за моделлю B2C, насамперед варто зауважити, що у такій операції постачальником є суб'єкт господарювання, тоді як отримувачем є кінцевий споживач – фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання, або якщо і є таким суб'єктом, то не зобов'язана здійснювати нарахування і сплату непрямого податку за операцією з придбання електронних товарів і послуг. Такі постачальник і отримувач знаходяться під юрисдикціями різних держав.

Як було визначено раніше, при здійсненні операції з постачання електронних товарів і послуг між цими суб'єктами за B2C моделлю, постачальник може вступати у податкові правовідносини як в країні свого місцезнаходження, так і в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів та (або) послуг. В обох країнах такі правовідносини за участю постачальника можуть виникати щодо: 1) нарахування і сплати непрямого податку з операції по постачанню електронних товарів і послуг (якщо така операція підлягає оподаткуванню у цій країні); 2) відображення інформації щодо здійснюваної операції у податковій звітності; та (або) 3) виконання інших податкових обов'язків, обумовлених здійсненням такої операції.

Отже, при постачанні електронних товарів та (або) послуг при B2C моделі підставою виникнення податкових правовідносин як у країні місцезнаходження постачальника, так і в країні місцезнаходження отримувача, є факт постачання таких електронних товарів та (або) послуг. При цьому, в обох випадках суб'єктом таких правовідносин як платник податку є постачальник електронних товарів та (або) послуг, який у країні місцезнаходження споживача самостійно вступає у податкові правовідносини з місцевими податковими органами як нерезидент.

Зокрема, українським законодавцем чітко визначений юридичний факт, який обумовлює виникнення податкових правовідносин за участю нерезидента – постачальника електронних послуг, який підлягає реєстрації (добровільно зареєстрований) платником ПДВ. Таким юридичним фактом є здійснення особою-нерезидентом операцій з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичній особі, у тому числі фізичній особі – підприємцю, яку не зареєстровано як платника ПДВ [133, с. 90].

З'ясовуючи особливості зміни податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, насамперед зауважимо, що за основу потрібно брати підстави зміни податкових правовідносин загалом. Як було зазначено раніше, підстави для зміни податкових правовідносин можуть бути нормативні, правосуб'єктні і фактичні.

Нормативні підстави, на наш погляд, є найбільш зрозумілими. Зокрема, у разі зміни правового регулювання відповідних правовідносин змін можуть зазнавати різні їх елементи. Найкраще це прослідковується через зміну елементів податку. Наприклад, змінюватися може об'єкт оподаткування (звужуватись або розширюватись), база оподаткування та (або) ставка податку, що призводить до зміни об'єкту податкових правовідносин – сум грошових коштів, які підлягають сплаті платником податку. Також може змінюватися порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, що може призводити до зміни змісту податкових правовідносин – прав та (або) обов'язків платника податку і контролюючого органу.

При цьому, можливість нормативної зміни суб'єктного складу податкових правовідносин, на наш погляд, є дискусійною. Зокрема, суб'єктний склад може розширюватись (шляхом визначення нових категорій платників податків або контролюючих органів) або звужуватись (шляхом виключення окремих категорій осіб зі складу платників податків або контролюючих

органів). При цьому, така зміна суб'єктного складу може означати припинення податкових правовідносин для однієї особи та (або) виникнення таких правовідносин для іншої особи. Наприклад, виключення особи зі складу платників податків означатиме припинення податкових правовідносин для такої особи. У свою чергу, визначення нової категорії осіб платниками податку означатиме виникнення податкових правовідносин для такої особи. Отже, відбувається скоріше заміна, аніж зміна податкових правовідносин. У разі ж нормативної зміни контролюючого органу у суб'єктному складі податкових правовідносин ситуація є схожою, однак не ідентичною. Виходячи з того, що податкові правовідносини виникають та існують насамперед з приводу сплати грошових коштів платником податку, заміна контролюючого органу фактично означатиме заміну уповноваженого представника держави або органів місцевого самоврядування, тоді як держава або такий орган залишаються суб'єктом (вигодонабувачем) у таких правовідносинах. Отже, подібна заміна контролюючого органу у складі суб'єктів податкових правовідносин, на наш погляд, призводить до зміни цих правовідносин, а не до припинення існуючих правовідносин з заміною їх на нові.

Правосуб'єктні підстави зміни податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, на наш погляд, є менш релевантними. Зокрема, у такі правовідносини вступає правосуб'єктна особа – платник податку, яка є суб'єктом господарювання (частіше всього – це юридична особа, однак може бути і фізична особа – суб'єкт господарювання). Для того, щоб залишатися платником податку з операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, відповідна особа повинна і надалі мати відповідну господарську (цивільну) і податкову правосуб'єктність. У разі змін у такій правосуб'єктності, які не впливають на участь такої особи у відповідних податкових правовідносинах, зміна таких правовідносин не відбувається. Якщо ж правосуб'єктність особи змінюється таким чином, що вона не може бути носієм прав чи обов'язків платника

податків, то за відсутності спеціальних правил оподаткування для таких категорій осіб такі зміни скоріше призведуть до припинення податкових правовідносин, аніж до їх зміни.

Фактичні підстави зміни податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції можуть бути найбільш різноплановими і, водночас, найскладнішими для пояснення, адже наперед передбачити всі життєві обставини, які можуть вплинути на зміну податкових правовідносин, неможливо. Крім цього, актуалізується дискусійне питання щодо змісту поняття «зміна податкових правовідносин». На наш погляд, у досліджуваних правовідносинах фактичні підстави можуть впливати насамперед на зміну змісту правовідносин (прав і обов'язків їх сторін), що пояснюється їх динамічним характером. Зокрема, якщо особа – постачальник електронних товарів і послуг зареєстрована платником податку і у звітному податковому періоді вона здійснює оподатковувані операції, вона повинна визначити суму податку, задекларувати її шляхом подачі податкової звітності і сплатити цю суму до бюджету. Якщо ж у наступному чи будь-якому із подальших звітних періодах у такої особи відсутні оподатковувані операції, але вона залишається платником податку, у неї відсутній обов'язок нараховувати і сплачувати суму податку, однак може залишатися обов'язок щодо подання податкової звітності. Отже, перебуваючи в одних і тих самих податкових правовідносинах, обсяг прав і обов'язків особи – платника податку змінюється залежно від фактичних обставин, які мають місце у певному податковому періоді.

Податкові правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції припиняються на підставі відповідних юридичних фактів (життєвих обставин) і змін у правовому регулюванні, які впливають на податкові правовідносини (окремі їх елементи) таким чином, що ці правовідносини перестають існувати. З урахуванням проведеного дослідження, вважаємо можливим визначити базовий перелік обставин, які можуть призводити до припинення податкових

правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції. Такими фактичними обставинами є: припинення існування суб'єкта податкових правовідносин (ліквідація юридичної особи, смерть фізичної особи; втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин відповідної податкової правосуб'єктності); втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин статусу такого платника; настання інших обставин, які призводять до припинення об'єкту та (або) суб'єкту або вичерпання змісту податкових правовідносин.

Отже, підсумовуючи наведене у цьому підрозділі дисертації, вважаємо, що підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції мають низку особливостей, які обумовлені насамперед транскордонним характером здійснюваної операції з постачання електронних товарів і послуг і суб'єктним складом учасників операції.

## **Висновки до розділу 2**

1. Запропоновано визначити податкові правовідносини щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції як суспільні відносини публічно-владного характеру, які мають на меті забезпечення законних публічних та похідних приватних інтересів сторін, виникають та існують з приводу справляння непрямих податків щодо операцій із постачання електронних товарів та (або) послуг, здійснюваних дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем між сторонами, які перебувають під юрисдикцією (за участі суб'єктів) двох або більше держав.

2. Зауважено, що структура податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції складається із таких елементів, як суб'єкт, об'єкт і зміст. З'ясовано, що структура таких податкових правовідносин має специфіку, обумовлену змістом відповідної операції з постачання електронних товарів і послуг і складом її учасників. Об'єктом таких правовідносин є кошти у вигляді непрямих податків, справляння яких врегульовано податково-правовими нормами, а також діяння (дії та бездіяльність) і результати діянь (дій і бездіяльності) їх суб'єктів, інші майнові і немайнові блага, щодо яких виникають і існують відносини на підставі податково-правових норм. Вони можуть одночасно виникати у двох або більше країнах: в країні місцезнаходження постачальника і в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг. Наявність і специфіка об'єкту правовідносин може залежати від моделі відносин з постачання електронних товарів та (або) послуг – B2B або B2C. У разі B2B відносин ПДВ або інший непрямий податок зазвичай виникає в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг, тоді як у країні місцезнаходження постачальника в цій же операції може виникати обов'язок відобразити інформацію про цю операцію в податковій звітності та (або) інші пов'язані податкові обов'язки. У разі здійснення транскордонної операції з постачання електронних товарів і послуг за моделлю B2C (бізнес-споживач), об'єкт податкових правовідносин у вигляді ПДВ або іншого непрямого податку може або взагалі бути відсутнім (якщо законодавство відповідної країни місцезнаходження споживача не передбачає дієвого механізму стягнення податку в цій операції), або ж мати специфіку у вигляді транскордонного руху грошових коштів у вигляді податку на пряму від нерезидента до податкового органу країни місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг.

3. Аргументовано, що суб'єктний склад досліджуваних податкових правовідносин може відрізнятися залежно від моделі відносин: у B2B відносинах зазвичай кожна сторона операції (постачальник і отримувач)

вступає у податкові правовідносини з податковим органом країни свого місцезнаходження відповідно до локальних правил; у В2С відносинах постачальник може вступати у податкові правовідносини як в країні свого місцезнаходження, так і в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг, а отримувач – не вступати у такі відносини взагалі.

4. Зміст податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції становлять суб'єктивні права і юридичні обов'язки їх учасників, врегульовані податково-правовими нормами. Унаслідок можливої варіативності об'єкту і суб'єктного складу таких відносин, насамперед статусу отримувача електронних товарів і послуг (юридична особа; фізична особа – суб'єкт господарювання; фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання тощо), такі податкові правовідносини можуть мати різний зміст. У разі вступу у такі відносини лише з податковим органом країни свого місцезнаходження, відповідні права і обов'язки учасника операції врегульовуються виключно нормами такої країни, тоді як у разі одночасного вступу постачальника у податкові правовідносини в обох країнах (свого місцезнаходження і місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг), він зобов'язаний дотримуватися положень податкового законодавства обох цих країн, які визначаються його податкові обов'язки і права.

5. Підставою виникнення податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції для постачальника електронних товарів і послуг є юридичний факт у вигляді здійснення ним операції з постачання електронних товарів та (або) послуг, а для отримувача – юридичний факт у вигляді здійснення ним операції з придбання електронних товарів та (або) послуг. Підстави для зміни цих податкових правовідносин можуть бути нормативні, правосуб'єктні і фактичні. Нормативні підстави передбачають, що у разі зміни правового регулювання відповідних правовідносин змін можуть зазнавати різні їх елементи. Правосуб'єктні підстави вважаємо менш релевантними, адже для

того, щоб залишатися платником податку, відповідна особа повинна і надалі мати відповідну господарську (цивільну) і податкову правосуб'єктність. Фактичні підстави можуть бути найбільш різноплановими. При цьому, варто розмежовувати поняття «зміна» і «заміна» податкових правовідносин (заміна податкових правовідносин має місце, коли попередні правовідносини припиняють своє існування, а замість них виникають інші, тоді як при зміні податкових правовідносин елементи їх структури можуть зазнавати впливу певних обставин, але, при цьому, такі правовідносини не припиняються і продовжують своє існування у зміненому вигляді). Ці податкові правовідносини припиняються на підставі відповідних юридичних фактів (життєвих обставин) і змін у правовому регулюванні, які впливають на податкові правовідносини (окремі їх елементи) таким чином, що ці правовідносини перестають існувати. Такими юридичними фактами можуть бути: припинення існування суб'єкта податкових правовідносин; втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин відповідної податкової правосуб'єктності; втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин статусу платника податку; настання інших обставин, які призводять до припинення об'єкту та (або) суб'єкту або вичерпання змісту податкових правовідносин.

**РОЗДІЛ 3**

**ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

**ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ**

**НЕРЕЗИДЕНТАМИ ЕЛЕКТРОННИХ ПОСЛУГ ФІЗИЧНИМ ОСОБАМ**

**3.1. Правове регулювання оподаткування в Україні операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам**

Податкове законодавство України з оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам є порівняно новим, оскільки було прийняте у 2021 році та почало діяти у 2022 році. Відповідне правове регулювання запроваджене шляхом внесення змін і доповнень до ПК України на підставі Закону № 1525-ІХ [1], а також шляхом прийняття нових і внесення змін в доповнень до окремих існуючих підзаконних нормативно-правових актів. Внаслідок запровадження змін і доповнень на підставі Закону № 1525-ІХ фактично вперше в ПК України нерезидента визначено як самостійного платника ПДВ, який повинен виконувати податкові обов'язки і реалізовувати податкові права самостійно.

Аналіз правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні доцільно провести у розрізі обов'язкових елементів податків, які визначені у ст. 7 ПК України, а саме: платник податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [45].

Відповідно до пп. 9 п. 180.1 ст. 180 ПК України, платником податку є особа, визначена у пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Відповідно до пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України поняття «особа» для цілей розділу

V «Податок на додану вартість» включає, серед іншого, особу-нерезидента, яка не має постійного представництва та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги, у тому числі шляхом надання доступу до електронних послуг через електронний інтерфейс, надання технічних, організаційних, інформаційних та інших можливостей, які здійснюються з використанням інформаційних технологій і систем, для встановлення контактів та укладення угод між продавцями і покупцями та/або постачає такі електронні послуги за посередницькими договорами від власного імені, але за дорученням надавача електронних послуг [45].

Наведені положення дозволяють виділити такі характеристики нерезидента як платника податку:

- 1) не має постійного представництва в Україні;
- 2) постачає електронні послуги фізичним особам, які не зареєстровані фізичними особами підприємцями, та (або) фізичним особам, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, однак не зареєстровані платниками ПДВ;
- 3) є безпосереднім постачальником (надавачем) електронних послуг або постачає такі послуги як посередник, але від свого імені і за дорученням постачальника (надавача) електронних послуг.

Водночас у цьому ж пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України передбачено, що його положення не поширюється на нерезидентів, які:

- 1) постачають електронні послуги за посередницькими договорами, у разі якщо у рахунках (квитанціях), наданих замовникам електронних послуг, визначено перелік таких електронних послуг та їх фактичного постачальника;
- 2) здійснюють виключно обробку платежів за електронні послуги і не беруть участі у наданні таких електронних послуг;
- 3) постачають електронні послуги безпосередньо через своє постійне представництво в Україні [45].

Тобто це положення передбачає три випадки (виключення), за яких нерезиденти не є платниками податку. Першим виключенням є нерезиденти, які

хоч і є постачальниками електронних послуг як посередники, однак із документів, які оформлюються між нерезидентом і споживачем при постачанні таких послуг (рахунки, квитанції) можливо встановити особу нерезидента – фактичного постачальника послуг. У такому разі саме такий нерезидент – фактичний постачальник є платником ПДВ і повинен виконувати відповідні податкові обов'язки, пов'язані з нарахуванням і сплатою ПДВ в Україні, тоді як для нерезидента-посередника як неплатника ПДВ такі податкові обов'язки в Україні не виникають. Водночас зауважимо, що аналогічне за змістом положення щодо визначення посередника як платника податків передбачене у абзаці 2 п. 208-1.1 ст. 208-1 ПК України [45]. Таким чином, абзац 2 п. 208-1.1 ст. 208-1 ПК України доцільно виключити з ПК України як такий, що дублює положення пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України.

Другим виключенням є нерезиденти, щодо яких одночасно виконується два критерії: по перше, нерезидент здійснює виключно функцію обробки платежів за електронні послуги; по-друге, цей нерезидент не бере участі у наданні таких електронних послуг. Зазначимо, що перший критерій (здійснення функції обробки платежів) є порівняно визначеним та не повинен викликати складнощів у застосуванні. У свою чергу, другий критерій, а саме формулювання «не беруть участі у наданні», є дещо абстрактним і може допускати різне тлумачення, адже закон не уточнює, що саме може вважатися під участю у наданні електронних послуг, яка призводить до виникнення у нерезидента підстав для визнання його платником ПДВ, і як можливість визнання такого нерезидента платником ПДВ залежить від факту реєстрації платником ПДВ фактичного постачальника електронних послуг. Наприклад, обробка платежів за електронні послуги також може розглядатися як участь у наданні електронних послуг, яка полягає саме у технічній функції обробки платежів як складової частини процесу надання електронних послуг. Однак, в силу прямого виключення, передбаченого в ПК України, така форма участі сама по собі не призводить до виникнення у нерезидента – постачальника платіжних послуг статусу платника податку. Отже, питання кваліфікації ролі

нерезидентів, які окрім здійснення функції обробки платежів можуть бути іншим чином залучені до процесу надання електронних послуг іншим нерезидентом, при цьому не будучи постачальником електронних послуг, залишається відкритим у частині можливості визнання їх платниками ПДВ.

З урахуванням системного тлумачення цього положення у взаємозв'язку з іншими положеннями ПК України, якими врегульовано оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг, на наш погляд, під це виключення повинен підпадати нерезидент, який здійснює функцію обробки платежів за електронні послуги, однак водночас не є ані безпосереднім постачальником (надавачем) таких послуг, ані посередником, який здійснює постачання електронних послуг від свого імені за дорученням постачальника (надавача електронних послуг).

У зв'язку із зазначеним, на наш погляд, замість формулювання «не беруть участі у наданні таких електронних послуг» доцільно вживати формулювання «не беруть участі у наданні таких електронних послуг або беруть таку участь, однак відповідно до положень ПК України не є платниками ПДВ». Крім цього, недоцільним вбачається використання у реченні «здійснюють виключно обробку платежів за електронні послуги і не беруть участі у наданні таких електронних послуг» слова «виключно», адже внаслідок використання сполучника «і» із другою частиною речення це положення тлумачиться таким чином, що нерезидент, який здійснює таку обробку платежів, на додаток до обробки платежів також не повинен брати участь у наданні електронних послуг. Отже, відбувається дублювання змісту. У зв'язку з цим слово «виключно» доцільно виключити із вказаного речення. Таким чином, на наш погляд, абзац 4 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України доцільно викласти у такі редакції: «здійснюють обробку платежів за електронні послуги і не беруть участі у наданні таких електронних послуг або беруть таку участь, однак відповідно до положень ПК України не є платниками ПДВ».

Третім виключенням серед нерезидентів, які не вважаються платниками ПДВ, є нерезиденти, які постачають електронні послуги безпосередньо через

своє постійне представництво в Україні. На додаток варто зазначити, що відповідно до пп. «г» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України постійне представництво визначене серед переліку осіб, які можуть бути самостійними платниками податку. При цьому, на постійні представництва поширюються правила оподаткування ПДВ як на осіб-резидентів, тобто, об'єктом оподаткування в Україні для постійного представництва як платника податку може бути постачання не тільки електронних послуг, але й інших товарів, послуг і робіт, які є об'єктом оподаткування ПДВ за загальним правилом. Також варто звернути увагу те, що вказане виключення для постійних представництв дублює положення абзацу 1 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України, де прямо передбачено, що платниками ПДВ – нерезидентами є виключно нерезиденти, які не мають постійного представництва в Україні [45]. У зв'язку з цим абзац 5 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 доцільно виключити з ПК України.

Наступним елементом в рамках дослідження правового регулювання є об'єкт оподаткування. Відповідно до пп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПК України об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПК України [45]. Зазначимо, що як у ст. 185, так і у ст. 208-1 чи інших статтях ПК України операції з постачання саме електронних послуг як окремий об'єкт оподаткування не визначені. Це обумовлюється тим, що категорія «електронні послуги» є складовою частиною категорії «послуги» та включає в себе групу послуг, об'єднаних певною ознакою, а саме – типом та способом вираження (постачання). Отже, об'єктом оподаткування ПДВ є, серед іншого, операції платників податку з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України.

Порядок визначення місця постачання електронних послуг визначено у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України. Відповідно до вказаного положення встановлюється, що місцем постачання електронних послуг вважається місцезнаходження отримувача послуг [45]. Таким чином, на відміну від

загального правила, встановленого в п. 186.4 ст. 186 ПК України, за яким місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, для електронних послуг встановлене спеціальне правило. Водночас, цей пункт розширює перелік інших послуг, місце постачання яких визначається за місцезнаходженням їх отримувача, який передбачений в п. 186.3 ст. 186 ПК України. Варто зауважити, що такий підхід в частині визначення місця постачання електронних послуг узгоджується із міжнародними стандартами, описаними у розділі 1 цієї дисертації, та враховує сучасні реалії бізнес-моделей, які застосовуються у сфері транскордонної електронної комерції.

Надалі у цьому ж п. 186.3-1 ст. 186 ПК України встановлюється, що місцезнаходження отримувача електронних послуг визначається:

- для отримувача послуг – фізичної особи, яка зареєстрована як суб'єкт господарювання, – за місцем реєстрації такого отримувача як суб'єкта господарювання;

- для отримувача послуг – фізичної особи, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання, – за місцем фактичного місцезнаходження такої фізичної особи – отримувача послуг [45].

У зв'язку із зазначеним варто зауважити, що визначення місця постачання електронних послуг фізичним особам – суб'єктам господарювання не повинне спричиняти складності. Зокрема, місце реєстрації фізичної особи – суб'єкта господарювання, зареєстрованого відповідно до законодавства України, у будь-якому випадку знаходиться в Україні, а отже місце постачання електронних послуг на користь такої фізичної особи – суб'єкта господарювання також знаходиться в Україні, і постачання послуг такій фізичній особі є об'єктом оподаткування ПДВ.

Водночас, для цілей визначення місця постачання електронних послуг щодо споживача – фізичної особи, яка є суб'єктом господарювання, на наш погляд, важливо визначати, з якою метою особа споживає електронні послуги – для цілей господарської діяльності чи ні. Зокрема, навіть якщо фізична особа зареєстрована як суб'єкт господарювання, така особа може споживати

електронні послуги як для підприємницьких цілей (наприклад, отримання рекламних послуг у мережі Інтернет для реклами товарів та/або послуг, які така особа постачає покупцям як суб'єкт господарювання), так і для власних цілей (наприклад, придбання підписки на розважальні онлайн-ресурси). Водночас, на наш погляд, у вказаних двох випадках місце постачання електронних послуг доцільно визначати із застосуванням різних правил: якщо фізична особа – суб'єкт господарювання споживає електронні послуги для цілей господарської діяльності, місце постачання послуг варто визначати за місцем реєстрації її місцезнаходження як суб'єкта господарювання, тобто як територія України; якщо фізична особа, зареєстрована як суб'єкт господарювання, споживає електронну послугу у цілях, не пов'язаних з господарською діяльністю, місце постачання таких послуг варто визначати за її фактичним місцезнаходженням.

Зазначимо, що безпосередньо норма ПК України, яка встановлює правила визначення місця постачання електронних послуг, не передбачає такої деталізації у частині визначення місця постачання послуг на користь фізичних осіб, які зареєстровані як суб'єкти господарювання. У зв'язку з цим, на наш погляд, доцільно внести зміни до п. 186.3-1 ст. 186 ПК України, згідно з якими положення про визначення місця постачання електронних послуг викласти у наступній редакції:

«місцезнаходження отримувача електронних послуг визначається:

- для отримувача послуг – фізичної особи, яка зареєстрована як суб'єкт господарювання і отримує електронні послуги для цілей, пов'язаних з веденням підприємницької діяльності, – за місцем реєстрації такого отримувача як суб'єкта господарювання;

- для отримувача послуг – фізичної особи, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання, або яка зареєстрована як суб'єкт господарювання і отримує електронні послуги для цілей, не пов'язаних з веденням підприємницької діяльності, – за місцем фактичного місцезнаходження такої фізичної особи – отримувача послуг».

Крім цього, нерезиденту – постачальнику електронних послуг, який постачає такі послуги невизначеному колу осіб, зазвичай невідомо, у якому статусі діє фізична особа – споживач послуг, а саме – як суб'єкт господарювання або як приватна особа в особистих цілях. Натомість, саме від такого статусу фізичної особи – отримувача послуг залежить можливість правильного визначення податкових наслідків. По-перше, від наявності у фізичної особи статусу суб'єкта господарювання залежить порядок визначення місця постачання електронних послуг, – за місцем реєстрації фізичної особи як суб'єкта господарювання або ж за місцем фактичного місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг. По-друге, у випадку, якщо отримувач електронних послуг все ж діє як суб'єкт господарювання, від наявності у нього статусу платника ПДВ залежить механізм нарахування і сплати ПДВ, який підлягає застосуванню: у випадку суб'єкта господарювання, який не є платником ПДВ, податок нараховується і сплачується нерезидентом – постачальником електронних послуг, тоді як у разі суб'єкта господарювання, який є платником ПДВ, податок нараховується і сплачується отримувачем.

У ПК України передбачена презумпція, яка покликана частково вирішити це питання. Зокрема, відповідно до п. 186.3-1 ст. 186 ПК України, якщо в договорі, у тому числі укладеному в електронній формі, відсутня інформація, що отримувачем електронних послуг є суб'єкт господарювання, вважається, що така послуга отримана фізичною особою, у тому числі фізичною особою – підприємцем, не зареєстрованою як платник податку. Поряд з цим встановлено, що фізична особа – отримувач електронних послуг може підтвердити, що вона зареєстрована як суб'єкт господарювання – платник податку, шляхом повідомлення свого індивідуального податкового номера платника ПДВ [45]. Отже, фактично встановлюється презумпція, згідно з якою отримувачем електронних послуг є фізична особа, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання, або зареєстрована таким суб'єктом, але не є платником ПДВ.

Однак вказана презумпція дозволяє вирішити лише один аспект вказаної проблеми, а саме – визначити механізм стягнення ПДВ при постачанні

електронних послуг. Зокрема, згідно з цією презумпцією вважається, що споживачем електронних послуг є фізична особа – неплатник ПДВ, а отже у разі, якщо місце постачання таких послуг знаходиться на території України, нерезидент-постачальник повинен самостійно задекларувати і сплатити ПДВ з операції по такому постачанню електронних послуг. Натомість, якщо фізична особа повідомила нерезидента про свою реєстрацію як суб'єкта господарювання – платника ПДВ, така фізична особа стає відповідальною за нарахування і сплату ПДВ відповідно до ст. 208 ПК України, тоді як нерезидент не повинен самостійно сплачувати ПДВ з таких наданих послуг в Україні. Водночас, ця презумпція не вирішує проблему, пов'язану з визначенням місця постачання електронних послуг, про яку вказано раніше, адже з положень ПК України слідує, що у випадку постачання послуг суб'єкту господарювання місце постачання електронних послуг визначається за місцем реєстрації фізичної особи як суб'єкта господарювання незалежно від наявності у нього статусу платника ПДВ, тоді як у разі постачання таких послуг не суб'єкту господарювання – місце постачання визначається за місцем фактичного місцезнаходження отримувача послуг.

Тому, на наш погляд, для врегулювання вказаної проблеми у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України доцільно передбачити презумпцію, згідно з якою електронні послуги вважаються наданими фізичній особі, яка не є суб'єктом господарювання і отримує такі послуги для власних потреб, не пов'язаних з господарською діяльністю, якщо тільки така особа не повідомить нерезидента-постачальника електронних послуг, що вона отримує такі послуги як суб'єкт господарювання для цілей здійснення господарської діяльності. Така презумпція сприятиме правовому визначенню при тлумаченні ПК України у частині встановлення місця постачання електронних послуг. Насамперед, нерезидент буде зобов'язаний визначати місце постачання електронних послуг за фактичним місцезнаходженням отримувача – фізичної особи у всіх випадках, крім випадку повідомлення отримувачем послуг, що при придбанні відповідних послуг він діє як суб'єкт господарювання. Крім цього, такий підхід до

правового регулювання надаватиме додаткові гарантії нерезиденту – постачальнику послуг щодо правомірності його дій при визначенні місця постачання послуг у ситуації, коли фізична особа – суб'єкт господарювання перебуває певний проміжок часу закордоном і протягом цього часу споживає електронні послуги для особистих цілей. Адже у цьому разі зазвичай місце постачання послуг визначається постачальником за фактичним місцезнаходженням особи, що може впливати, серед іншого, і на умови надання таких послуг (наприклад, тарифи на електронні ресурси, які часто є різними для окремих країн). Натомість, за поточного правового регулювання контролюючі органи можуть у подібній ситуації стверджувати, що місцем постачання електронних послуг є територія України на підставі формального критерію – місця реєстрації фізичної особи як суб'єкта господарювання в Україні, хоча для нерезидента ця обставина може бути невідомою.

Переходячи до аналізу порядку визначення місця постачання електронних послуг за місцем фактичного місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг, насамперед варто зауважити, що такий порядок є більш комплексним порівняно з визначенням місця постачання електронних послуг суб'єкту господарювання, адже вимагає не формального встановлення місця (країни) реєстрації фізичної особи як суб'єкта господарювання, а більш змістовного підходу, спрямованого на визначення дійсного місцезнаходження особи. Зокрема, відповідно до пп. «а»–«в» п. 186.3-1 ст. 186 ПК України передбачено порядок встановлення такого фактичного місцезнаходження фізичної особи, який відрізняється залежно від засобів, якими надаються такі послуги: – фіксованого зв'язку; рухомого (мобільного) зв'язку; іншими засобами зв'язку. Відповідно, таке місцезнаходження може визначатися за країною встановлення лінії фіксованого зв'язку (місцезнаходження провайдера телекомунікацій, послугами якого користувався одержувач у процесі отримання електронної послуги); країною, яку ідентифікують за мобільним кодом країни SIM-карти, яка використовується під час отримання таких послуг; країною, в якій розміщені такі інші засоби зв'язку або до якої надіслано карту

доступу для її використання (зокрема, за місцезнаходженням пристрою, яке визначається за його IP-адресою, що використовувалося отримувачем електронної послуги). Додатковими доказами для визначення такого місцезнаходження, один із яких застосовується одночасно з одним із зазначених вище відомостей, є: платіжна адреса фізичної особи – отримувача послуг; банківські реквізити, зокрема місце ведення банківського рахунка, використаного для розрахунку за електронні послуги; інша комерційно важлива інформація [45].

Аналізуючи вказані положення щодо визначення місцезнаходження фізичної особи – отримувача електронних послуг, вбачається, що у пп. «а»–«в» п. 186.3-1 ст. 186 ПК України передбачено перелік основних ознак, на підставі яких може бути встановлене таке місцезнаходження, а отже – і місце постачання електронних послуг. На додаток до основних, встановлені і факультативні ознаки, які поряд з основними можуть використовуватися для підтвердження місця постачання послуг. Перелік таких ознак є невичерпним, оскільки поряд із прямо визначеними ознаками, які можуть використовуватися для визначення місця постачання послуг (платіжна адреса і банківські реквізити), вказана і така ознака як «інша комерційно важлива інформація». Однак зміст останньої категорії не розкривається у ПК України та інших актах законодавства України. Це створює певну правову невизначеність щодо того, яка сама інформація може використовуватися нерезидентами для визначення місцезнаходження фізичних осіб – отримувачів електронних послуг. Вважаємо, що у даному випадку йдеться про інформацію, яка стосується факту постачання електронних послуг конкретній фізичній особі і яка може мати значення для цілей встановлення місця постачання електронних послуг або може містити додаткову інформацію про таке місце. Зважаючи на вказане, вважаємо доцільним у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України замінити словосполучення «інша комерційно важлива інформація» на «інша інформація, яка стосується операції з постачання електронних послуг фізичній особі і яка може мати значення для цілей встановлення місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг або

може містити інформацію про таке місце». Також, на наш погляд, використання для позначення переліку факультативних ознак слова «докази» є недоречним, адже категорія «докази» зазвичай використовується відносно відносин, у яких існує необхідність доказування тих чи інших обставин. На етапі встановлення місця постачання електронних послуг необхідність доказування відсутня. Тому, слово «докази» варто замінити на слово «критерії».

Водночас законодавство не визначає, як саме (за допомогою яких джерел) мають встановлюватися наведені ознаки для встановлення місця постачання послуг. Це надає певну дискрецію нерезиденту – постачальнику електронних послуг, який частину ознак може встановлювати за допомогою технічних засобів, а іншу частину – на підставі інформації, повідомленої отримувачем послуг (наприклад, інформація про платіжну адресу, яка повідомляється отримувачем електронних послуг при заповненні онлайн-форм).

Варто звернути увагу, що норми ПК України не деталізують, як саме мають застосовуватися вказані додаткові докази для визначення місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг та який вони мають вплив при прийнятті нерезидентом рішення щодо визначення такого місцезнаходження. Із положень ПК України слідує, що застосуванню підлягає лише один додатковий доказ на додаток до одного із основних критеріїв, визначених у пп. «а»–«в» п. 186.3-1 ст. 186 ПК України. При цьому до кожного із вказаних підпунктів може застосовуватися будь-який із передбачених в ПК України додаткових доказів, адже обмеження щодо такого застосування не встановлені. Водночас постають питання, по-перше, чи є застосування додаткових доказів обов'язковим, і, по-друге, який саме із додаткових доказів застосовувати, якщо вбачається можливість застосувати одночасно декілька із таких доказів. Щодо першого питання, на наш погляд, застосування таких додаткових доказів повинно мати факультативний характер. Це доцільно робити у ситуаціях, коли на підставі основного критерію визначення місцезнаходження фізичної особи – отримувача електронних послуг неможливо з точністю визначити таке місцезнаходження, тоді як додатковий доказ може

допомогти в цьому. Щодо другого питання, вважаємо, що у разі наявності декількох додаткових доказів, доцільно застосовувати той із них, який найбільш достовірно дозволяє встановити місцезнаходження фізичної особи. Для врегулювання вказаних питань та усунення можливості неоднозначного трактування норм ПК України вважаємо доцільним внести до ПК України зміни шляхом викладення абзацу 7 п. 186.3-1 ст. 186 ПК України у наступній редакції: «У разі неможливості точно встановити місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг на підставі критеріїв, визначених в підпунктах «а»–«в» цього пункту, нерезидент повинен на додаток до одного із зазначених критеріїв застосувати один із наступних додаткових критеріїв, який найбільш достовірно дозволяє встановити таке місцезнаходження».

Іншим важливим питанням при визначенні об'єкта оподаткування є момент, у який необхідно визначати місцезнаходження фізичної особи – отримувача електронних послуг для цілей оподаткування. Зокрема, об'єктом оподаткування є операції платника податку з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Якщо така послуга споживається одразу після її оплати чи отримання доступу до можливості скористуватися послугою, місце постачання такої послуги, а отже і місце оподаткування, може бути визначене з достатнім ступенем певності. Натомість, досить поширеним способом організації відносин між постачальником і споживачем при наданні електронних послуг є строкова передплата (підписка), яка дає можливість використовувати певний (вузький або широкий) перелік матеріалів і інших ресурсів протягом визначеного сторонами періоду (місяць, квартал, півроку, рік тощо).

Прикладом такого надання послуг є строкова підписка на ресурс з аудіовізуальними матеріалами (доступ до перегляду фільмів, серіалів, телеканалів тощо), яка надає можливість використовувати ресурс протягом строку, на який оформлена така підписка (наприклад, місяць). Тобто, придбавши і оплативши одноразово підписку на подібний ресурс, споживач має доступ до використання функціоналу цього ресурсу протягом наступного

періоду, на який поширюється така підписка. При цьому, споживач теоретично може оплатити підписку, перебуваючи в Україні, а користуватися таким оплаченим ресурсом протягом певного строку за кордоном, або ж навпаки – оплатити ресурс за кордоном, а користуватися ним, перебуваючи в Україні. У зв'язку з цим постає питання, у який момент необхідно визначати місце постачання подібних послуг – у момент оплати підписки на ресурс чи іншої електронної послуги з подібними способом поставки (тобто, у конкретний момент часу, який може бути легко визначений), або ж у момент використання ресурсу. З урахуванням системного тлумачення ПК України щодо ПДВ, більш послідовним слід було б вважати другий із вказаних підходів, адже оподаткуванню підлягає операція з постачання послуги, місцем постачання якої є митна територія України, а оскільки споживання послуги (перегляд фільму, серіалу, телеканалу тощо) відбувається в Україні, то послуга відповідно і постачається в Україні і має оподатковуватися в Україні. Однак цей підхід породжує низку складнощів. Зокрема, це породжує у нерезидента необхідність здійснювати постійний контроль за споживанням послуг користувачами, що може суттєво підвищити рівень витрат на адміністрування подібних процесів або бути неможливим взагалі. На додаток, може виникати складність у визначенні вартості послуг, спожитих на території декількох країн, особливо враховуючи той фактор, що плата за підпискою надає доступ до досить широкого переліку ресурсів, які можливо використати, і плата за використання кожного окремо взятого ресурсу (наприклад, перегляд одного фільму у разі підписки на доступ до перегляду низки аудіовізуальних творів) або взагалі не передбачена ціновою політикою постачальника, або ж суттєво відрізняється від плати, яка стягується за використання подібного ресурсу не в рамках підписки. Наприклад, споживач може переглянути 10 фільмів при перебуванні в Німеччині і 1 фільм при перебуванні в Україні, користуючись однією і тією ж підпискою. Натомість, питання пропорційного розподілу вартості подібних послуг для цілей оподаткування ПДВ не врегульоване у ПК України.

З іншої сторони, при визначенні місця постачання електронних послуг, положення ПК України можливо тлумачити таким чином, що місце постачання електронних послуг необхідно визначати саме на дату оплати електронних послуг. Наприклад, якщо електронні послуги надаються засобами рухомого (мобільного) зв'язку, то фактичним місцезнаходженням фізичної особи – отримувача послуг вважається країна, яку ідентифікують за мобільним кодом країни SIM-карти, яка використовується під час отримання таких послуг. При цьому, зазвичай користувач використовує (декларує) дані SIM-карти одноразово або з обмеженою періодичністю – при реєстрації на онлайн-ресурсі (платформі) або ж при оплаті послуг, тоді як надалі задекларований (використаний раніше) номер телефону не змінюється, за винятком випадків цілеспрямованого оновлення даних про номер телефону споживачем.

Із урахуванням зазначеного і для врегулювання наведеної проблеми, на наш погляд, доцільно прямо передбачити у п. 186.3–1 ст. 186 ПК України, що місце постачання електронних послуг, які надаються за строковою передплатою (підпискою), для цілей оподаткування ПДВ визначається на дату оплати таких послуг споживачем – фізичною особою. Такий підхід враховує сучасні реалії організації відносин при наданні електронних послуг і зменшує потенційне адміністративне навантаження на нерезидентів – постачальників.

Під час аналізу наступних елементів податку варто зазначити, що особливості правового регулювання оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг визначені у ст. 208-1 ПК України. Порядок визначення бази оподаткування і ставки податку, обчислення податку встановлені у п. 208-1.6 ст. 208-1 ПК України, у якому передбачене наступне: база оподаткування операцій з постачання особою-нерезидентом, зареєстрованою як платник податку відповідно до пункту 208-1.2 цієї статті, електронних послуг визначається виходячи з вартості таких послуг; податок становить 20 відсотків бази оподаткування та додається до вартості електронних послуг, крім операцій, звільнених від оподаткування ПДВ; база

оподаткування і сума податку визначаються в іноземній валюті (євро або долар США) [45].

Насамперед варто звернути увагу на те, що база оподаткування не визначена як вартість електронних послуг (тобто сума, еквівалентна такій вартості), а натомість повинна визначатися «виходячи з вартості» таких послуг. При цьому у законодавстві не розкривається зміст такої конструкції. У зв'язку із цим створюється певна правова невизначеність і можливість різного тлумачення норм ПК України щодо визначення такої бази оподаткування операцій з постачання електронних послуг платниками податку і контролюючими органами. Для вирішення вказаної проблеми вбачаємо доцільним внести зміни до ПК України, якими уточнити порядок визначення бази оподаткування, а саме – передбачити, що базою оподаткування в операціях з постачання електронних послуг фізичним особам, які не є платниками ПДВ, є вартість електронних послуг, фактично сплачена отримувачем на користь нерезидента – постачальника. Саме на користь такого підходу свідчить результат комплексного тлумачення норм ПК України.

Крім цього, для виключення можливості множинного трактування норм податкового законодавства у частині визначення бази оподаткування, зокрема щодо неможливості застосування правил щодо визначення мінімальної бази оподаткування ПДВ, визначених в п. 188.1 ст. 188, п. 190.2 ст. 190 ПК України ПК України, щодо операцій з постачання нерезидентами електронних послуг, які оподатковуються відповідно до правил ст. 208-1 ПК України, на наш погляд, у п. 208-1.3 ст. 208-1 ПК України доцільно прямо передбачити, що інші правила визначення бази оподаткування, передбачені у розділі V ПК України, не застосовуються при визначення бази оподаткування в операціях з постачання нерезидентами – платниками ПДВ електронних послуг фізичним особам, які не є платниками ПДВ.

Ставка ПДВ, яка застосовується щодо оподаткування операцій з постачання електронних послуг, відповідає основній ставці ПДВ, яка встановлена у ст. 191 ПК України, та становить 20 відсотків від бази

оподаткування. Податок обчислюється шляхом додавання суми, розрахованої як 20 відсотків бази оподаткування, до вартості електронних послуг [45].

При цьому вважаємо нелогічним використання у реченні «податок становить 20 відсотків бази оподаткування та додається до вартості електронних послуг, крім операцій, звільнених від оподаткування ПДВ» словосполучення «крім операцій, звільнених від оподаткування ПДВ». Відповідно до ПК України операції можуть бути об'єктом ПДВ і оподатковуватися за основною чи зниженою ставкою (зокрема, нульовою), можуть не бути об'єктом ПДВ, можуть бути звільненими від ПДВ. Натомість, додавання податку за ставкою 20% до вартості електронних послуг стосується лише випадку, коли відповідна операція з постачання електронних послуг є об'єктом оподаткування ПДВ і не оподатковується за іншою ставкою. У зв'язку з цим вважаємо доцільним словосполучення «крім операцій, звільнених від оподаткування ПДВ» виключити із абзацу 2 п. 208-1.6 ст. 208-1 ПК України як таке, що не несе змістовного навантаження.

Характерною особливістю є те, що база оподаткування і сума податку визначаються в іноземній валюті (євро або долар США). Такий підхід враховує специфіку діяльності нерезидента при постачанні електронних послуг фізичним особам в Україні, зокрема можливу відсутність у нерезидента банківського рахунку в національній валюті України, та сприяє забезпеченню належного та зручного порядку сплати ПДВ нерезидентами.

Податковий період для платника ПДВ – нерезидента встановлено п. 208-1.4 ст. 208-1 ПК України. Відповідно до вказаної норми базовим звітним (податковим) періодом для особи-нерезидента, зареєстрованої як платник ПДВ, є квартал. Такий підхід до встановлення податкового періоду є виключенням із загального правила, встановленого п. 202.1 ст. 202 ПК України, згідно з яким звітним (податковим) періодом є один календарний місяць [45]. Встановлення квартального податкового періоду вважаємо виправданим з урахуванням специфіки оподаткування операцій з постачання електронних послуг нерезидентом, яка обумовлена спрощеним порядком адміністрування податку і

відповідним зменшеним адміністративним навантаженням на нерезидента. Подання нерезидентом податкової звітності з ПДВ на кварталній основі також дозволяє оптимізувати витрати нерезидента на комплаєнс (забезпечення відповідності його діяльності вимогам податкового законодавства України), що є важливим чинником для нерезидентів-постачальників та має сприяти належному виконанню нерезидентом відповідних податкових обов'язків.

У п. 208-1.4 ст. 208-1 ПК України також встановлено, що останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається першим днем кварталу, в якому анульовано реєстрацію як платника податку особи-нерезидента, та закінчується днем анулювання реєстрації як платника податку особи-нерезидента. Такий підхід до встановлення останнього звітного (податкового) періоду логічно співвідноситься із загальним правилом, встановленим для платників ПДВ у пп. «б» п. 202.1 ст. 202 ПК України [45]. Зокрема, оскільки для платника ПДВ – нерезидента звітним (податковим) періодом є квартал, відлік останнього звітного (податкового) періоду починається з початку кварталу (на відміну від початку місяця для платників податків, для яких встановлений місячний звітний (податковий) період), і завершується днем анулювання реєстрації як платника податку, який одночасно є днем завершення періоду перебування нерезидента у статусі платника ПДВ.

Строк і порядок сплати ПДВ нерезидентом встановлені у п. 208-1.9 ст. 208-1 ПК України, згідно з яким сума податкового зобов'язання підлягає сплаті в іноземній валюті (євро або долар США) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку, передбаченого п. 208-1.8 ст. 208-1 ПК України для подання спрощеної податкової декларації, на валютний рахунок, відкритий центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в уповноваженому банку [45].

Зауважимо, що строк сплати податку нерезидентом відрізняється від загального правила, встановленого для платників ПДВ у п. 203.2 ст. 203 ПК України, згідно з яким сума податкового зобов'язання, зазначена платником

податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого п. 203.1 ст. 203 ПК України для подання податкової декларації [45]. Такий розширений строк сплати податку для нерезидентів слід вважати обґрунтованим з урахуванням особливостей статусу нерезидента як платника податку та наявності спеціального правового регулювання щодо адміністрування ПДВ для нерезидентів порівняно з резидентами, зокрема зважаючи на фізичну відсутність нерезидента (його представників) в Україні і встановлений для нерезидента кварталний звітний (податковий) період.

Як було зазначено раніше, податок підлягає сплаті нерезидентом в іноземній валюті (євро або долар США), що відрізняється від порядку сплати ПДВ резидентами, які сплачують податок в національній валюті України – гривні. При цьому така сума сплачується нерезидентами на валютний рахунок в банку, відкритий центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів. У п. 208-1.9 ст. 208-1 ПК України також передбачено, що реквізити такого валютного рахунку розміщуються на спеціальному порталі для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги [45]. Тобто, нерезидент не повинен виконувати обов'язки через систему електронного адміністрування ПДВ. Ця особливість також сприяє зменшенню адміністративного навантаження на нерезидента і водночас підвищенню ефективності податкового адміністрування, оскільки для сплати податку в Україні нерезиденти можуть використовувати вже наявні у них закордонні банківські рахунки без обов'язку відкривати рахунки для цих цілей в Україні.

Відповідно до п. 208-1.8 ст. 208-1 ПК України для платників ПДВ-нерезидентів встановлено обов'язок складати і подавати податкову звітність. Зокрема, нерезидент складає спрощену податкову декларацію і подає її в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації протягом 40 календарних днів, що настають за останнім

календарним днем звітного (податкового) періоду. Декларація подається незалежно від того, чи здійснювалося нерезидентом протягом звітного (податкового) періоду постачання фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [45].

Насамперед варто звернути увагу на те, що платники ПДВ – нерезиденти подають саме спрощену податкову декларацію. Зміст такої декларації та уточнюючого розрахунку до такої декларації визначені у п. 208-1.8 ст. 208-1 ПК України. Форми спрощеної податкової декларації з податку на додану вартість та уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість до спрощеної податкової декларації у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок затверджені відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість» № 555 від 21.10.2021 р. [138].

Крім цього, для платників ПДВ – нерезидентів строк для подання податкової звітності є розширеним порівняно із загальним правилом, встановленим у ст. 203 ПК України, згідно з яким податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця [45]. На наш погляд, встановлення такого розширеного строку для подання податкової декларації і сплати податку для платників ПДВ – нерезидентів є виправданим для цілей зменшення потенційного адміністративного навантаження на нерезидентів, зокрема з урахуванням меншого обсягу покладених на нерезидента як платника податків обов'язків (відсутність обов'язку складення і реєстрації податкових накладних, неможливість формування податкового кредиту тощо) з відповідним зменшенням сфер для можливих порушень податкового законодавства і перевірок контролюючих органів, а також враховуючи теоретично більшу вразливість нерезидента як платника податку порівняно з резидентом, обумовлену відсутністю персоналу і представників в Україні.

При цьому така звітність подається нерезидентами через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації. Такий порядок відрізняється від порядку подання звітності резидентами, які подають таку звітність у встановленому порядку електронної взаємодії з контролюючим органом [45].

Зауважимо, обов'язок платників ПДВ – нерезидентів подавати податкову звітність незалежно від того, чи здійснювалося ними протягом відповідного звітного (податкового) періоду постачання оподатковуваних операцій, узгоджується із правилами, встановленими для платника – резидента, який повинен подавати податкову звітність на постійній основі до припинення його реєстрації платником податку, незалежно від наявності у звітному періоді оподатковуваних операцій. Такий підхід сприяє забезпеченню можливості контролюючих органів здійснювати податковий контроль.

Також важливим є те, що платники ПДВ – нерезиденти відповідно до п. 208-1.8 ст. 208-1 ПК України зобов'язані подавати уточнюючі розрахунки до спрощеної податкової декларації та сплатити суму недоплати [45], оскільки такий обов'язок враховує можливість допущення помилок нерезидентами при застосуванні спрощеного порядку декларування і сплати ПДВ. При цьому, встановлено, що сума податкового зобов'язання, зазначена особою-нерезидентом в уточнюючому розрахунку до спрощеної податкової декларації, підлягає сплаті протягом 30 календарних днів, що настають за днем подання такого уточнюючого розрахунку до спрощеної податкової декларації, а сума надміру сплаченого податку, зазначена нерезидентом в уточнюючому розрахунку, автоматично зараховується у рахунок сплати податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних звітних (податкових) періодів і не може бути повернута на рахунок нерезидента.

Зважаючи на проведене у цьому підрозділі дисертації дослідження, доцільно навести зведену характеристику елементів ПДВ для нерезидентів у порівнянні із загальними правилами, встановленими для платника податку – резидента (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Порівняльно-правова характеристика елементів ПДВ, встановлених для платників ПДВ – нерезидентів і резидентів

1. Елемент податку	2. Платник ПДВ – нерезидент	3. Платник ПДВ – резидент
Платник податку	Особа-нерезидент, який не має постійного представництва в Україні і постачає електронні послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичним особам, які не є платниками ПДВ.	Широкий перелік осіб, визначений у пп. 1-8 п. 180.1 ст. 180 ПК України.
Об'єкт оподаткування	Операції з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичним особам, які не є платниками ПДВ.	Операції з постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, операцій з ввезення товарів на митну територію України і вивезення товарів за межі митної території України, а також постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.
База оподаткування	Сума, визначена виходячи з вартості електронних послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування.	Договірна вартість товарів і послуг, з урахуванням обмежень і спеціальних правил, встановлених в ПК України для окремих ситуацій.
Ставка податку	20 відсотків.	Базова ставка – 20 відсотків, але можливі знижені ставки у розмірі 0, 7, 14 відсотків.

Продовження Таблиці 3.1.

1	2	3
Порядок обчислення податку	Додавання до вартості електронних послуг суми, розрахованої як ставка 20 відсотків, помножена на базу оподаткування,.	Додавання до бази оподаткування суми, розрахованої як ставка податку, помножена на базу оподаткування. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду
Базовий податковий (звітний) період	Квартал.	Місяць.
Строк сплати податку	30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання спрощеної податкової декларації.	10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації.
Порядок сплати податку	В іноземній валюті (долар або євро) на валютний рахунок, відкритий центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в уповноваженому банку.	В гривні через систему електронного адміністрування ПДВ (крім сплати ПДВ при імпорті), а при імпорті товару – безпосередньо на бюджетний рахунок.
Строк подання звітності про обчислення і сплату податку за базовий податковий (звітний) період	40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.	20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Продовження Таблиці 3.1.

1	2	3
Порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	В електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації.	У встановленому законодавством України порядку електронної взаємодії з контролюючим органом.

\* Таблиця 3.1 підготовлена автором дисертації на підставі аналізу положень ПК України [45].

Отже, правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних послуг, які постачаються нерезидентом – платником ПДВ, суттєво відрізняється від правового регулювання, встановленого для платників податку – резидентів. Водночас ПДВ, який обчислюється і сплачується нерезидентами в Україні, є складовою частиною ПДВ і податкової системи України загалом.

### **3.2. Особливості правового статусу нерезидента як платника ПДВ в Україні**

Дослідження правового статусу нерезидента як платника ПДВ є важливим як для науки, так і для практики, зважаючи на порівняну новизну правового регулювання щодо оподаткування ПДВ операцій нерезидентів з постачання електронних послуг фізичним особам і потребу у науковій розробці цього питання. Насамперед доцільно приділити увагу змісту категорії «правовий статус» і визначенню основних категорій, в рамках яких необхідно досліджувати поставлене у цьому підрозділі дисертації питання. Оскільки зміст категорії «правовий статус» у податковому законодавстві не визначений, варто звернутися до відповідних доктринальних напрацювань.

А. В. Сліденко зазначає, що серед науковців немає одностайної позиції стосовно того, що є правовим статусом суб'єктів, у тому числі й податкових

правовідносин, та які елементи утворюють його зміст. За результатами дослідження підходів науковців, А. В. Сліденко доходить висновку, що правовий статус платника податків – це сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності за порушення податкового законодавства. Звертається увага, що законні інтереси становлять самостійний елемент правового статусу платників податків [139, с. 67–70]. О. М. Бондаренко зазначає, що правовий статус у структурному сенсі є досить складним явищем, саме тому у наукових колах немає єдності щодо його складових елементів. Утім, більшість дослідників сходяться на тому, що ядро або серцевину правового статусу будь-якого суб'єкта, незалежно від того, у яких правових відносинах він перебуває, і нормами якої галузі права його становище визначається, складають права та обов'язки, а також юридична відповідальність, як специфічний прояв обов'язку [140, с. 97].

Поняття правового статусу платника податку досліджене О. І. Баїк у рамках комплексного дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України. Правовий статус платника податків визначається як сукупність прав, обов'язків, законних інтересів, гарантій та відповідальності фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) та юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлених підрозділів, які є учасниками податкових правовідносин щодо справляння податків. Правовий статус платника податків є одним із складних понять податкового права, а його зміст перебуває у постійній термінологічній динаміці. Як правило, до цього призводить часте оновлення податкового законодавства України, яке проявляється у доповненні та (або) виключенні окремих правових норм [141, с. 239–240].

Досліджуючи питання сутності правового статусу фізичної особи – платника податку на доходи, Є. С. Маринчак доходить висновку, що правовий статус фізичної особи – платника податку на доходи є однією з основних категорій податкового права, оскільки до змісту цієї категорії зараховано наявність у платників податків певних податкових прав, обов'язків і закріплено відповідальність за порушення податкового законодавства, за допомогою якої

охороняються правовідносини у сфері оподаткування [142, с. 88]. Подібно цьому, Т. Жовнір вказує, що до найбільш актуальних елементів правового статусу самозайнятої особи доцільно віднести: елемент, що характеризує особливості набуття самозайнятою особою ознак суб'єкта права та правовідносин – правосуб'єктність (порядок її набуття та інші умови), персоналізація у системі права та правовідносин; сукупність прав, свобод, законних інтересів, а також обов'язків – зміст правового статусу; гарантії дотримання прав та виконання обов'язків самозайнятою особою; відповідальність самозайнятої особи; громадянство; принципи правового статусу самозайнятої особи [143, с. 77]. Незважаючи на те, що вказані дослідження стосується правового статусу саме фізичних осіб – платників податку, у них прослідковується поширена у науці позиція, що категорія «правовий статус» включає такі елементи як права, обов'язки і юридична відповідальність [144, с. 75]. При цьому, у правовому статусі можуть бути наявні й додаткові елементи.

Стосовно обов'язків як складової частини категорії правового статусу Є. Ю. Шаптала зазначає, що у податкових правовідносинах обов'язки притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам. Вони виступають обов'язковим елементом правового статусу означених суб'єктів і кореспондують їх суб'єктивним правам [111, с. 39]. Суб'єктивні права разом з юридичними обов'язками становлять підґрунтя правового статусу відповідних суб'єктів [111, с. 45]. Також Є. Ю. Шаптала вказує, що відповідальність за порушення норм податкового законодавства є невід'ємним елементом правового статусу учасників податкових відносин поряд з їх правами й обов'язками [111, с. 12]. Крім цього, законний інтерес платників податків виступає окремим елементом правового статусу таких суб'єктів й має виділятися як окремий елемент змісту податково-правових відносин [111, с. 33].

Заслуговує уваги дослідження Т. В. Степанової про співвідношення поняття «правовий статус» та суміжних категорій, зокрема категорії «правове положення». Зазначається, що термін «правовий статус» має самостійний зміст.

Це поняття є більш вузьким та включає лише права, обов'язки та відповідальність. Натомість, категорія правового положення (становища) є більш широким, об'ємним поняттям та включає також правосуб'єктність, місце в системі, принципи, гарантії реалізації і захисту прав. Саме вступаючи в конкретні правовідносини, обираючи конкретні види господарської діяльності (наприклад, укладаючи договір поставки), особи наділяються певним правовим статусом [145, с. 37–38].

Як зазначає І. А. Малярчук, більшість дослідників, вивчаючи правовий статус платника податків, зосереджують увагу на реалізації ним своїх обов'язків [122, с. 359]. Подібну позицію поділяє А. Г. Васильєва, вказуючи, що правовий статус платників податків і зборів характеризується пріоритетом обов'язків перед правами, тоді як сукупність обов'язків платників, передбачена ст. 16 ПК України, має системний характер та певну ієрархію – головним обов'язком платника є конституційний обов'язок зі сплати податку, інші обов'язки сприяють належному виконанню останнього або забезпечують реалізацію податкового контролю контролюючими органами [146, с. 92]. Такий підхід є зрозумілим та обґрунтованим, адже в основі податкових правовідносин і податкового статусу платника податків лежать насамперед обов'язки, які обумовлюються зміст інших елементів правового статусу.

Н. С. Хатнюк пропонує виділяти такі характеристики правового статусу суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права: 1) загальні та специфічні права й обов'язки; 2) принципи діяльності суб'єкта; 3) законний інтерес; 4) гарантії діяльності суб'єкта – правотворчі, право-застосовні, правороз'яснювальні та правореалізаційні; 5) юридична відповідальність [120, с. 69]. А. В. Панчишин узагальнює, що категорія «правовий статус» є складною та характеризується системністю, універсальністю і комплексністю. Вона відіграє надзвичайно важливу роль в організації суспільних відносин, оскільки шляхом встановлення прав, обов'язків і гарантій їх реалізації визначає основоположні принципи взаємодії суб'єктів правовідносин та визначає місце конкретного суб'єкта в суспільстві [147, с. 97].

І. І. Литвин вказує, що правовий статус, як вид соціального, також визначає становище суб'єкта у соціальній системі, однак лише у тій її частині, яка регулюється правом. Положення суб'єкта та його роль у цій системі врегульовуються нормами права, шляхом визначення прав, обов'язків та інших юридично значущих властивостей і характеристик суб'єкта, що у своїй сукупності встановлюють для останнього юридичні форми, порядок та межі реалізації ним своєї суспільно значущої поведінки. Саме завдяки правовому статусу особа включається в систему тих чи інших правовідносин [148, с. 21]. А у контексті статусу саме суб'єтів електронної комерції А. В. Омельченко, О. В. Кузьменко і В. Г. Чорна зауважують, що правовий статус суб'єтів електронної комерції як платників податків містить у собі не лише елементи фінансово-правового статусу платників податків, але і елементи правового статусу суб'єтів цивільного права, суб'єтів господарювання та суб'єтів суспільних відносин у сфері цифровізації [149, с. 96].

З урахуванням наведених позицій погоджуємось, що правовий статус платника податків – це комплексна категорія, яка включає щонайменше три обов'язкові елементи, які визначають її зміст: права, обов'язки і юридичну відповідальність. Також підтримуємо віднесення законного інтересу до елементів цієї категорії. Дійсно, категорія законного інтересу знаходить найменше відображення у правовому регулюванні порівняно з іншими елементами правового статусу платника податків. Вважаємо, що законний інтерес впливає із змісту податкових правовідносин, у які вступає платник податку, та є концептуальним елементом, який обумовлює права і обов'язки суб'єтів податкових правовідносин. У зв'язку з цим правовий статус платника ПДВ вважаємо доцільним досліджувати у контексті прав, обов'язків і юридичної відповідальності такого платника, які обумовлюються вступом особи у податкові правовідносини, пов'язані зі справлянням ПДВ [144, с. 75].

Водночас, при визначенні нерезидента як платника ПДВ доцільно звернути увагу також на інший аспект цього питання. Зокрема, в науковій літературі звертається увага, що переважна більшість вчених висловлюють

позицію, за якою однією з головних особливостей платника ПДВ є розрив між реальним і формальним платниками. Реальним платником є особа, яка купує товари (послуги), тому що саме за рахунок її коштів здійснюється сплата цього податку. Формальним же платником податку є особа, котра реалізує товари (послуги) й отримує кошти від їх покупця. Після реалізації товарів (послуг) така особа має перерахувати суми ПДВ до бюджету. Фактично сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки [150, с. 53].

Г. М. Стріяшко вказує, що оскільки платники ПДВ за своєю юридичною природою поділяються на фактичні та формальні, будь-який платник ПДВ набуває правового статусу, який поєднує у собі і платника ПДВ, і його податкового агента [151, с. 110]. Тобто, акцентується увага на розриві між формальним і реальним платниками податку. Досліджуючи питання правового статусу податкового агента, І. І. Бабін зазначає, що принциповою відмінністю податкового агента від податкового представника, незалежно від того, представником якої сторони він є (владної чи зобов'язаної), є наявність власного інтересу в податкових правовідносинах, який полягає в належному виконанні покладених на нього законом обов'язків. У випадку їх невиконання чи неналежного виконання, податковий агент може бути притягнутий до податкової відповідальності аж до примусового стягнення недоїмки за рахунок власних коштів [152, с. 101]. Р. А. Сидорук вказує, що категорії платник податку і податковий агент не є тотожними. Необхідною умовою участі податкових агентів у податкових правовідносинах є обов'язкова наявність платників податків. Основу правового статусу податкових агентів становить тріада його основних обов'язків: обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання, утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків, і перерахувати податки до відповідного бюджету [153, с. 82]. Дійсно, за своєю природою ПДВ (як і інші непрямі податки) має низку характерних цьому податку особливостей, однією з яких є розрив між реальним і формальним платниками податку. При цьому, зважаючи

за законодавчо закріплений статус, правовий статус платника ПДВ варто досліджувати як платника податків.

Водночас, для забезпечення належного адміністрування ПДВ, що сплачується нерезидентами, зокрема можливості належного виконання нерезидентами своїх податкових обов'язків і реалізації податкових прав, важливим є врахування у податковому законодавстві специфіки статусу нерезидента як самостійного платника податків. При цьому, така необхідність обумовлюється як важливістю дотримання міжнародних стандартів, так і дотриманням принципів податкового законодавства України [154; с. 254].

Зокрема, відповідно до ст. 4 ПК України однією із засад податкового законодавства є рівність усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, яка полягає у необхідності забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [45]. Аналізуючи принципи податкового законодавства Р. Г. Браславський принцип рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації відносить до регулятивних принципів, тобто які мають на меті забезпечити єдині підходи до алгоритмізації діяльності суб'єктів податкових відносин і повинні забезпечити належний рівень організації «живих» (об'єктивізованих у дійсних суспільних реаліях) відносин у сфері оподаткування [155, с. 14].

О. О. Дмитрик, А. М. Котенко, Є. В. Смичок акцентують увагу на необхідності визначення єдиних та зрозумілих, а головне сталих правил оподаткування і недопущення встановлення будь-яких дискримінаційних умов оподаткування. Вчені вказують, що принцип недопущення проявів податкової дискримінації чи принцип рівності усіх платників перед законом є галузевим закріпленням аналогічного положення, що визначено у ст. 24 Конституції України. При цьому, у Конституції України встановлено відкритий перелік ознак, за якими може відбуватися дискримінація, тоді як у ст. 4 ПК України

перелік таких ознак є вичерпним (соціальна, расова, національна, релігійна приналежність, форма власності юридичної особи, громадянство фізичної особи, місце походження капіталу). Вичерпний перелік підстав для можливої дискримінації має позитивний і негативний характер: позитив вбачається в тому, що є чіткі критерії, на відповідність яким можна перевірити податковий закон, тоді як негатив полягає у тому, що дискримінація можлива і за іншими критеріями, і це негативно впливає на поведінку суб'єктів господарювання при веденні бізнесу [156, с. 108–109].

О. І. Баїк за результатом аналізу розуміння принципів податкового права, зокрема із посиланням на О. А. Музику-Стефанчук, зазначає, що принципи податкового права – це виражені в правових нормах та сформовані юридичною доктриною взаємопов'язані вихідні основи, керівні ідеї, що відображають основні напрями фінансової політики держави у сфері регулювання податкових відносин, а також фундаментальні засади, на яких має ґрунтуватися податкова система держави та система оподаткування загалом. Вказані принципи мають регулятивне призначення, оскільки впливають на процес реалізації та захисту податково-правових норм [157, с. 15]. Н. Хатнюк зазначає, що принципи податкового законодавства створюють основний напрям для конкретизації змісту загального правила у відповідних податкових правових нормах [158, с. 211]. М. В. Кармаліта вказує, що запорукою ефективного функціонування механізму правового регулювання відносин у сфері оподаткування є наявність своєрідних фільтрів як засобів протидії впливам незаконних інтересів і пропонує розглядати принципи податкового права як систему вихідних засад, які забезпечують баланс у процесі реалізації суб'єктами податкового права приватного та публічного інтересу. Зазначено, зокрема із посиланням на Н. Шаптала, що принцип рівності в податкових правовідносинах ідейно впливає з положення ст. 24 Конституції України, відповідно до якої громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом, однак у контексті податково-правового регулювання доцільно вести мову не лише про

рівність у правах, але і про рівність у обов'язках, зокрема з урахуванням наявності декількох аспектів цього принципу [159, с. 58–61].

Зазначимо, що ідея регулятивного характеру принципів податкового права обумовлюється ознакою регулятивності принципів права загалом [154, с. 254]. У цьому відношенні А. М. Колодій зауважує, що до найсуттєвіших ознак принципів права треба віднести, насамперед, їх регулятивність. Нормативно-регулятивний характер принципів права вбачається у тому, що принципи, зафіксовані у праві, набувають значення загальних правил поведінки, які мають загальнообов'язковий, владний характер. Такий характер стає притаманним як нормам-принципам, так і принципам, які виводяться з норм [160, с. 43]. При цьому, варто враховувати, що, як зауважує Е. С. Дмитренко, особливістю регулятивної функції фінансового права є те, що шляхом її реалізації поведінка учасників фінансових правовідносин спрямовується на задоволення публічних інтересів як держави та територіальних громад (адміністративно-територіальних одиниць), так і спільних узагальнених публічних потреб суспільства, його окремих соціальних груп та членів [161, с. 94].

У контексті принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації доцільно звернути увагу на таку характеристику принципу рівності у праві як рівність можливостей і результатів. А. Чемодурова за результатом дослідження різних позицій узагальнює, що головними аспектами принципу рівності, які характеризують його зміст, є справедлива рівність можливостей та рівність результатів. Сутність поняття рівності можливостей полягає в забезпеченні кожному однакових умов для досягнення цілей. Також це виявляється в тому, що ніхто не має права перешкоджати іншим використовувати свої шанси для досягнення певної особистої мети. Ідея рівності результатів полягає у вимозі, згідно з якою процес розподілу благ повинен забезпечити однакові кінцеві умови для кожної особистості [162, с. 206].

Вартує уваги думка, що принципи права є універсальними гарантіями прав захисту прав платників податків. У податкових правовідносинах принципи мають важливе значення, в них закріплені основоположні ідеї оподаткування. Такі універсальні гарантії можуть бути використані для захисту прав платників податків не тільки при проведенні заходів податкового контролю, а й у будь-яких інших ситуаціях [163, с. 174].

Варто погодитись, що принципи права, у тому числі принципи податкового права, є вихідними керівними ідеями, які лежать в основі правового регулювання суспільних відносин. Таким чином, принцип рівності платників податків і недопущення дискримінації, який прямо закріплений у ПК України, повинен враховуватись при зміні існуючого та встановленні нового правового регулювання податкових правовідносин.

З іншої сторони, при встановленні відповідного правового регулювання варто зважати і на баланс публічних і приватних інтересів. Е. С. Дмитренко у цьому відношенні зауважує, що в процесі задоволення публічних потреб має місце поєднання публічного інтересу з приватними інтересами. Реалізація публічного інтересу є умовою реалізації приватних інтересів, а з іншого боку – публічний інтерес зумовлений певними інтересами конкретних осіб. Публічні потреби є важливими та цінними як для держави та суспільства загалом, так і для окремої людини [164, с. 91].

З урахуванням зазначеного вище доцільно стверджувати, що принцип рівності у податковому праві повинен враховувати не тільки рівність прав і обов'язків платників податків, але і рівність можливостей їх реалізації. Таким чином, при запровадженні податкових обов'язків і прав необхідно враховувати специфіку відповідних податкових правовідносин із метою забезпечення реальних можливостей реалізації їх суб'єктами обов'язків і прав.

Відповідна специфіка повинна бути врахована і при встановленні обов'язків і прав для нерезидентів як платників податку, які повинні самостійно їх реалізовувати. Специфіка правовідносин за участі нерезидентів полягає у тому, що такі суб'єкти можуть бути обмежені у можливості самостійної

реалізації обов'язків і прав у такому ж порядку, як і платники податку – резиденти. Це обумовлюється серед іншого, можливою відсутністю представників нерезидента (філій, представництв, довірених осіб тощо) в Україні, мовними відмінностями, обмеженим доступом до українського законодавства тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність встановлення таких механізмів реалізації нерезидентами обов'язків і прав, завдяки яким він міг би їх реалізовувати у тому ж обсязі і з можливістю досягнення тих же результатів, як і платник податку – резидент. У випадку неврахування такої специфіки існує ризик недотримання засади рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. При цьому, необхідність закріплення цієї специфіки на законодавчому рівні обумовлюється необхідністю закріплення гарантій для нерезидента щодо належного порядку дій контролюючого органу, адже відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [165].

Іншим аспектом необхідності забезпечення належних можливостей платників ПДВ – нерезидентів реалізовувати податкові обов'язки і права є необхідність забезпечення належного податкового адміністрування і фіскальної ефективності. Погоджуємось із К. П. Проскурою, яка визначає податкове адміністрування як нормативно регламентовану організаційно-розпорядчу діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, основною метою якої є забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин [166, с. 165]. А О. Дмитрик і О. Макух справедливо зауважують, зокрема у контексті принципів економічності оподаткування, що податки, виконуючи свою фіскальну функцію, повинні забезпечувати реалізацію широкого кола суспільних потреб, однією з яких, безумовно, є адміністрування податків. Саме тому принцип економічності оподаткування слід розглядати як такий, що визначає, коли варто оподатковувати рух коштів для забезпечення державних

витрат, і в кінцевому підсумку визначає найбільш ефективне оподаткування (економічний результат діяльності держави) [167, с. 35].

М.І. Крупка, В.М. Кміть, Р.Ю. Паславська серед напрямів удосконалення вітчизняної системи адміністрування податків, серед іншого, визначають налагодження партнерських відносин між фіскальними органами та платниками податків, що ґрунтуються на якісно новій філософії розуміння місця громадянина в державі, у податковому адмініструванні, повазі до його прав та інтересів; удосконалення процедур обліку платників податків та обліку платежів податкового характеру, поліпшення обслуговування платників податків, підвищення податкової культури, податкової та службової дисциплін [168, с. 222–223]. Г. М. Стріяшко, В. В. Барановська, Ю. І. Дорошенко зазначають, що для формування системи податкового комплаєнсу значну роль відіграє правильно побудована взаємодія, вплив на такі складники категорії податкового комплаєнсу, як податковий менталітет, податкова мораль, культура, що врешті решт дозволить правосвідомості громадян дійти до такого рівня, коли податковий комплаєнс буде сприйматися як моральна норма. У ситуації, коли платники податків усвідомлюють всі переваги від надання їм права на побудову системи податкового комплаєнсу, активно його використовують, коли взаємодія з податковими органами будується на основі довірчих відносин, готовності до сприяння і співпраці, прагнення до мінімізації примусового втручання в здійснювану особою діяльність і згортання практики повсюдного застосування санкцій, – тоді зловживання наданим правом буде засуджуватися суспільством, критерієм оцінки будуть моральні переконання [169, с. 347].

Зважаючи на участь нерезидента у податкових правовідносинах як самостійного платника податків, реалізація податкових обов'язків і прав нерезидентами у такому ж самому порядку, який встановлений для резидентів, може бути ускладненою або взагалі неможливою. Тому такі критерії і напрями вдосконалення податкового адміністрування, направлені на забезпечення належної взаємодії і партнерських відносин між контролюючим органом і

платником податків, набувають особливої актуальності при запровадженні і реалізації податкового адміністрування ПДВ, який повинен нараховуватися і сплачуватися нерезидентами.

Переходячи безпосередньо до дослідження особливостей правового статусу платника ПДВ – нерезидента у контексті його прав, обов'язків і юридичної відповідальності, зазначимо, що таке вивчення особливостей передбачає визначення ознак, які відрізняють статус такого платника податку – нерезидента від правового статусу платника ПДВ – резидента. Серед основних прав і обов'язків платників податків в частині ПДВ варто виділити наступні: реєстрація платником ПДВ (може бути правом або обов'язком, залежно від обсягу оподатковуваних операцій особи), нарахування і сплата ПДВ до бюджету, складення і реєстрація податкових накладних, формування податкового кредиту, подання податкової звітності з ПДВ, анулювання реєстрації платником ПДВ. Питання правового регулювання таких прав і обов'язків вже було частково розкрито в підрозділі 3.1 цієї дисертації. У цьому підрозділі приділена увага саме особливостям, які впливають на правовий статус платника ПДВ – нерезидента порівняно з платником ПДВ – резидентом. Крім цього, доречно звернути увагу на заходи відповідальності, які можуть застосовуватися до осіб-нерезидентів за порушення податкових обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою ПДВ.

Резидент може підлягати обов'язковій реєстрації платником ПДВ або ж бути зареєстрованим таким платником добровільно. Відповідно до ст.ст. 181-182 ПК України обов'язок зареєструватися платником ПДВ виникає у особи, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПК України, у тому числі операцій з постачання товарів/послуг з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування ПДВ). Якщо обсяги оподатковуваних операцій є меншими від зазначеної суми, особа-резидент може зареєструватися платником ПДВ

добровільно. Водночас встановлено, що у разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява за загальним правилом подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто вказаного обсягу оподатковуваних операцій. Натомість, у разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається згідно з п. 183.7 ст. 183 ПК України не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником ПДВ та матиме право на податковий кредит і складання податкових накладних [45].

Схожий підхід застосований законодавцем і щодо нерезидентів – постачальників електронних послуг. Зокрема, відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України обов'язок зареєструватися платником ПДВ виникає у особи-нерезидента, якщо за результатами попереднього календарного року загальна сума від здійснення нею операцій з постачання фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, сукупно перевищує суму, еквівалентну 1000000 гривень, яка обчислюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0 годин 1 січня відповідного року. Така заява подається до 31 березня включно відповідного календарного року, наступного за роком, у якому така особа-нерезидент досягла вказаного обсягу. Якщо вказані обсяги постачань не перевищуються, особа-нерезидент, якщо вважає це доцільним, має право добровільно зареєструватися платником податку. У цьому разі заяву про реєстрацію необхідно подати не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку звітного (податкового) періоду, з якого така особа-нерезидент вважатиметься платником податку [45].

Із урахуванням зазначеного, у частині обов'язкової реєстрації нерезидента платником ПДВ варто звернути увагу на такі особливості. По-перше, порогове значення (ліміт) для обов'язкової реєстрації платником податку в розмірі 1 мільйон гривень визначається за результатами попереднього календарного року, а не останнього 12-місячного періоду, отже

встановлені відмінності у періоді, результати якого впливають на обов'язок такої реєстрації. По-друге, встановлені особливості в обчисленні вказаного порогового значення в розмірі 1 мільйон гривень, а саме – в ПК України прямо передбачено, що для осіб-нерезидентів така сума обчислюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0 годин 1 січня відповідного року, за який обчислюється ця сума. По-третє, встановлена відмінність у строках подання заяви для обов'язкової реєстрації платником податку – для платників-резидентів такий строк є коротшим. По-четверте, у разі добровільної реєстрації строк подання заяви резидентами і нерезидентами формально однаковий – не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку, однак практично такий строк відрізняється, зважаючи на відмінність у базовому податковому (звітному) періоді – для резидентів такий період становить календарний місяць, тоді як для нерезидентів – квартал.

Інша особливість стосується складення і реєстрації податкових накладних та формування податкового кредиту. Зокрема, у п. 208-1.7. ст. 208-1 ПК України передбачено, що платник ПДВ – нерезидент не здійснює формування податкового кредиту з податку та не складає податкові накладні на операції з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [45]. Ця особливість передбачає певні переваги і недоліки для нерезидента. Зокрема, безсумнівною перевагою є суттєве зменшення адміністративного навантаження на нерезидентів, пов'язане з відсутністю необхідності складення і реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них, роботи в системі електронного адміністрування ПДВ. Натомість, недоліком є відсутність можливості нерезидента порівняно з іншими платниками ПДВ по зменшенню податкових зобов'язань на суму податкового кредиту у разі придбання товарів і послуг, операції з постачання яких підлягають оподаткуванню ПДВ на території України, для цілей їх використання у господарській діяльності нерезидента для постачання

електронних послуг. У цьому відношенні вбачається доцільним розглянути надання нерезидентам – постачальникам електронних послуг права добровільно реєструватися платниками ПДВ у загальному порядку (як для резидентів) або формувати податковий кредит у спеціальному порядку.

Особливість прослідковується і у даті виникнення податкових зобов'язань. Відповідно до п. 187.1 ст. 187 ПК України за загальним правилом для платників ПДВ датою виникнення податкових зобов'язань є дата першої події, яка пов'язується з отриманням коштів або постачанням товарів / послуг. При цьому щодо окремих операцій встановлюються спеціальні правила визначення дати виникнення податкових зобов'язань. Натомість, відповідно до п. 208-1.5 ст. 208-1 ПК України для платників ПДВ – нерезидентів датою виникнення податкових зобов'язань є останній день звітного (податкового) періоду, в якому здійснено оплату електронних послуг [45]. Зауважимо, що ця особливість логічно пов'язана із іншими особливостями адміністрування ПДВ стосовно нерезидентів, які обумовлені зменшенням обсягом податкових обов'язків і прав нерезидента як платника ПДВ і спрощенням відповідних адміністративних процедур, зокрема, із відмінним від резидента звітним (податковим) періодом і строком сплати податку, відсутністю обов'язку складати і реєструвати податкові накладні, відсутністю права формувати податковий кредит, порядком сплати ПДВ до бюджету поза системою електронного адміністрування ПДВ тощо.

Особливості присутні і у процедурі реєстрації нерезидента платником ПДВ. Відповідно до п. 208-1.2 ПК України встановлений порядок реєстрації, відмінний від порядку, передбаченого для платників ПДВ – резидентів. Зокрема, встановлено, що заява нерезидента про реєстрацію як платника податку подається разом із копіями витягу з відповідного бізнес-реєстру, виданого в країні його реєстрації, і документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного (реєстраційного, облікового) номера (коду) нерезидента в цій країні, якщо у витягу з відповідного бізнес-реєстру не зазначені відомості про такий номер (код). Такі документи подаються до центрального органу

виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації [45].

Перелік інформації, яка зазначається у заяві про реєстрацію нерезидента платником податку, також визначена у п. 208-1.2 ПК України [45]. При цьому форма такої заяви (форма № 1-РОН) затверджена як додаток 12 до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1130 від 14.11.2014 р. [170] в результаті внесення змін до цього положення на підставі наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 14 листопада 2014 року № 1130» № 637 від 07.12.2021 [171].

Відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України, за відсутності підстав для відмови у реєстрації нерезидент підлягає реєстрації платником ПДВ, про що він повідомляється через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, з одночасним повідомленням на адресу електронної пошти. У свою чергу, після реєстрації платником ПДВ нерезидент повинен надати уповноваженому органу у встановлений строк офіційний лист, в якому підтвердити відомості, надані при реєстрації як платника податку. Зауважимо, що в п. 208-1.2 ПК України також встановлено вичерпний перелік підстав для відмови у реєстрації нерезидента платником ПДВ. Такими підставами є невідповідність вимогам, визначеним ст. 180, абзацом 2 п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України, існування обставини, які є підставою для анулювання реєстрації згідно з п. 208-1.3 ст. 208-1 ПК України, а також якщо під час подання заяви не дотримано порядок, встановлений п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України [45].

Відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України, якщо у подальшому у нерезидента відбуваються зміни в облікових відомостях, він зобов'язаний повідомляти про такі зміни в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом подання заяви для перереєстрації протягом 10 робочих днів, що

настають за днем, коли змінилися дані про платника податку. Зауважимо, що згідно з ПК України форма внесення змін до облікових відомостей встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [45]. При цьому, окрема форма для внесення таких змін не встановлена. Натомість, відповідні зміни повинні вноситися шляхом подання заяви за формою № 1-РОН (тієї ж, що і при реєстрації платником податку), як слідує із форми цієї заяви [170].

Також встановлено, що реєстрація нерезидента платником податку та взаємодія нерезидента з контролюючим органом здійснюються шляхом електронної ідентифікації з використанням доменного імені нерезидента та (або), за бажанням особи-нерезидента, з використанням інших дозволених технологій електронної ідентифікації платника податків, визначених для цілей ПК України. Порядок електронної ідентифікації осіб-нерезидентів, які надають електронні послуги, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 636 від 07.12.2021 р. [172].

Для нерезидентів також встановлено окремі підстави і порядок анулювання реєстрації платником цього податку. Зокрема, відповідно до п. 208-1.3 ст. 208-1 ПК України анулювання реєстрації платником ПДВ може бути добровільним або примусовим. Анулювання у добровільному порядку здійснюється на підставі відповідної заяви нерезидента – платника ПДВ, яка подається в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації. Натомість, примусове анулювання реєстрації платником ПДВ нерезидента може здійснюватися на підставі рішення контролюючого органу, якщо нерезидент – платник ПДВ за чотири послідовні звітні (податкові) періоди не подає до контролюючого органу спрощених податкових декларацій з податку та/або подає такі декларації, що свідчать про відсутність постачання електронних послуг, або якщо припинено діяльність (ліквідовано) особи-нерезидента в країні реєстрації нерезидента [45].

Цим же п. 208-1.3 ст. 208-1 ПК України встановлено процедуру прийняття відповідного рішення. Зокрема, у разі добровільного анулювання реєстрації платником ПДВ центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, повинен перевірити наявність відповідних підстав для такого анулювання і надіслати відповідне повідомлення нерезиденту. Так само, повідомлення про анулювання надсилається у разі примусового анулювання на підставі рішення такого органу. У повідомленні про анулювання реєстрації вказуються дата, з якої реєстрація як платника податку особи-нерезидента буде анульована; наслідки анулювання реєстрації як платника податку; строки подання податкової звітності з податку за останній звітний (податковий) період та строки і порядок сплати податкових зобов'язань з податку за останній звітний (податковий) період. У разі відмови в такому анулюванні, у повідомленні вказуються інформація про відмову в анулюванні реєстрації як платника податку та причини такої відмови. Такі повідомлення надсилаються нерезиденту в електронній формі через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів [45]. Відповідні форми заяви про анулювання реєстрацію як платника ПДВ особи-нерезидента (Форма № 2-РОН), рішення про анулювання реєстрації як платника податку на додану вартість особи-нерезидента (Форма № 3-РОН) та рішення про відмову в анулюванні реєстрації як платника податку на додану вартість за заявою особи-нерезидента (Форма № 4-РОН) затверджені як додатки 13, 14 і 15 відповідно до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [170]

Іншою особливістю є спеціальний порядок проведення перевірок щодо нерезидентів. Зокрема, відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Натомість, відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України, спрощена податкова декларація підлягає виключно камеральній спеціальній перевірці [45]. Отже, спрощена податкова декларація нерезидента – платника ПДВ не може підлягати іншим видам перевірок, що свідчить про встановлення законодавством особливого

податкового контролю за дотриманням податкового законодавства нерезидентом – платником ПДВ [173, с. 171].

Відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України камеральною спеціальною перевіркою вважається перевірка, що проводиться у приміщенні контролюючого органу на підставі даних, зазначених у спрощеній податковій декларації, поданій особою-нерезидентом, зареєстрованою як платник податку відповідно до п. 208-1.2 ст. 208-1 ПК України, а також отриманої відповідно до цього пункту інформації [45]. Назва цієї перевірки найбільш тяжіє до камеральної перевірки, визначеної в ст. 75 ПК України, однак не є тотожною з цією назвою. Зокрема, камеральна перевірка як один із видів перевірок та форм здійснення податкового контролю має певні визначені податковим законодавством межі. Під час цієї перевірки перевірятися можуть виключно дані, які містяться у податковій звітності і базах контролюючих органів, які прямо визначені ПК України. Контролюючий орган не може запитувати у платника податку додаткові документи, які не входять до складу податкової звітності, оскільки це виходить за межі камеральної перевірки [173, с. 171–173].

Крім цього, за назвою та концепцією до камеральної спеціальної перевірки схожою є електронна перевірка. Відповідно до ст. 75 ПК України документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПК України, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку [45]. Водночас, як справедливо вказує Е. С. Дмитренко, суттєвими ознаками цієї перевірки є такі: за змістом є документальною невиїзною позаплановою перевіркою; проводиться на підставі заяви платника податків; заява подається до контролюючого органу, в якому платник перебуває на податковому обліку; проводиться щодо платників податків із незначним ступенем ризику [174, с. 82]. Крім цього, вчена звертає увагу, що у законодавстві також визначено систему електронних документів у сфері оподаткування, які є об'єктом

електронної перевірки. До них віднесено документи податкової фінансової та статистичної звітності, документи звітності зі сплати єдиного внеску, податкові та акцизні накладні, розрахунки коригування до податкових та акцизних накладних тощо [175, с. 114]. Тобто, електронна перевірка є саме документальною перевіркою, підставою проведення якої може бути виключно заява платника податків.

До основних особливостей камеральної спеціальної перевірки варто віднести такі:

- для її проведення не вимагається прийняття окремого рішення контролюючого органу. Така перевірка проводиться за фактом подання нерезидентом – платником ПДВ спрощеної податкової декларації. Для проведення цієї перевірки не вимагається згода нерезидента – платника податків та його присутність під час проведення перевірки [45; 173, с. 173];

- в рамках перевірки можуть вивчатися не лише дані податкової звітності платника податку (спрощеної податкової декларації), але й інформація і документи, витребувані контролюючим органом у платника податків. Зокрема, за рішенням керівника може бути витребувана узагальнена податкова інформація про постачання нерезидентом – платником ПДВ на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати. Категорія «узагальнена податкова інформація» включає не тільки інформацію, а й документи. Форма електронного запиту про витребування такої інформації встановлена наказом Міністерства фінансів України № 656 від 10.12.2021 р. [45; 173, с. 174; 176];

- тривалість її проведення – відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України термін проведення камеральної спеціальної перевірки не може перевищувати 90 календарних днів, наступних за днем подання спрощеної податкової декларації [45; 173, с. 175];

- особливість порядку оформлення результатів перевірки. Зокрема, відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України за результатами камеральної спеціальної перевірки, у разі встановлення порушень, складається виключно

податкове повідомлення, що містить детальний розрахунок податкового зобов'язання (за наявності) та штрафних фінансових санкцій, а також обставини вчиненого правопорушення, встановлені під час камеральної спеціальної перевірки, та граничні строки сплати грошового зобов'язання [45]. Форма відповідного податкового повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, а також розрахунку грошового зобов'язання до податкового повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, встановлені наказом Міністерства фінансів України № 657 від 10.12.2021 р. [177; 173, с. 175].

Варто звернути увагу, що відповідно до п. 56.24 ст. 56 ПК України нерезидент, зареєстрований як платник ПДВ, який отримав податкове повідомлення, протягом 90 календарних днів за днем його отримання може подати скаргу на таке повідомлення через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги. Така скарга повинна бути розглянута контролюючим органом протягом 90 календарних днів за днем її отримання, без можливості продовження вказаного строку. Рішення за скаргою на податкове повідомлення надсилається нерезиденту, зареєстрованому як платник ПДВ, в електронній формі через це ж спеціальне портальне рішення з одночасним повідомленням про надсилання такого рішення на електронну адресу нерезидента, вказану ним при реєстрації платником податку. Якщо протягом 90 календарних днів вмотивоване рішення за скаргою не надсилається нерезиденту, така скарга вважається повністю задоволеною на користь нерезидента, зареєстрованого як платник ПДВ, з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку [45]. Водночас зауважимо, що такий порядок оскарження поширюється лише на оскарження податкових повідомлень та не стосується випадків подання нерезидентом, зареєстрованим як платника ПДВ, інших скарг (наприклад, у випадку самостійного прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації нерезидента як платника ПДВ або прийняття ним рішення про відмову в анулюванні реєстрації нерезидента як платника ПДВ за заявою такого нерезидента). Тобто, у такому

разі застосовується загальний порядок подання та розгляду скарг, передбачений ПК України. Це може спричинити ситуацію, за якої нерезидент, зареєстрований як платник ПДВ, перебуває у менш вигідному становищі порівняно з іншими платниками податку, оскільки у нерезидента може бути відсутня можливість подати скаргу самостійно і він буде вимушений залучати місцевих представників для допомоги у складенні, перекладі та/або поданні відповідних скарг, участі у їх розгляді. У зв'язку з цим доцільно поширити вказаний вище спеціальний порядок оскарження нерезидентами, зареєстрованими як платники ПДВ, податкових повідомлень, на оскарження такими нерезидентами інших рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів [178, с. 112].

Більше того, між нерезидентом – платником ПДВ і контролюючим органом можуть виникати і судові спори (зокрема, у разі оскарження нерезидентами рішень контролюючих органів про донарахування податків і застосування штрафних санкцій, пені). У зв'язку з цим діджиталізація адміністративного судочинства є важливою передумовою ефективного захисту нерезидентами – платниками ПДВ своїх прав в судових процесах в Україні. Для забезпечення можливості особистої участі таких нерезидентів в судових процесах доцільно розглянути можливість запровадження спеціальних (альтернативних) інструментів доступу таких нерезидентів до Єдиної судової інформаційно-телекомунікаційної системи (або до альтернативної системи), а також наповнення функціоналу цієї (або альтернативної) системи і забезпечення дійсної роботи цього функціоналу таким чином, щоб він дозволяв нерезидентам повноцінно реалізовувати всі процесуальні права і виконувати процесуальні обов'язки віддалено в електронній формі [179, с. 124–125].

Визначаючи особливості відповідальності платників ПДВ – нерезидентів, варто зазначити, що відповідно до п. 208-1.10 ст. 208-1 ПК України штрафні санкції у разі порушення строків подання спрощеної податкової декларації та/або сплати податку застосовуються згідно з главою 11 розділу II ПК України [45]. Тобто вид порушень і розмір штрафних санкцій для платників ПДВ – нерезидентів за загальним правилом відповідає видам порушень і розмірам

штрафних санкцій, що встановлені для платників ПДВ загалом, з урахуванням тієї особливості, що платники ПДВ – нерезиденти не можуть бути притягнуті до відповідальності за порушення правил, які не поширюються на нерезидентів (зокрема, порушення, пов'язані з реєстрацією податкових накладних і розрахунків коригування до них, правил формування податкового кредиту, бюджетного відшкодування тощо). До видів порушень, за які платники ПДВ-нерезиденти можуть бути притягнуті до відповідальності поряд з іншими платниками ПДВ, відносяться порушення за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності (п. 120.1-120.2 ст. 120 ПК України), вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи (п. 123.1-123.3 ст. 123 ПК України), порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (п. 124.1, 124.2 ст. 124 ПК України). Водночас, відповідно до п. 117.5 ст. 117 ПК України для платників ПДВ – нерезидентів встановлені спеціальні підстава і міра відповідальності за nereєстрацію платником податку. Зокрема, здійснення особою-нерезидентом операцій з постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим як платники ПДВ, без реєстрації такої особи-нерезидента як платника ПДВ тягне за собою накладення штрафу у 30 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року [45].

Варто звернути увагу, що відповідно до п. 109.3 ст. 109 ПК України, у випадках, визначених, серед іншого, п. 123.2-123.3 ст. 123, п. 124.2 ст. 124, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи у формі умислу. Зміст категорії вини для цілей застосування заходів фінансової відповідальності встановлений у ст.ст. 109, 112 ПК України [45]. У цьому відношенні Г. М. Стріяшко та С. В. Терєпа обґрунтовано зауважують, що на підставі абзацу другого п. 109.1 ст. 109 ПК

України платник податків має цілеспрямовано створити умови для несплати або несвоєчасної сплати податків, що має призвести до невиконання податкового зобов'язання. Просто невчинення дій зі сплати податків не вказує на цілеспрямоване створення таких умов. Мають бути вчинені додаткові дії щодо протиправної змови з контрагентами, виведення капіталу тощо, які будуть свідчити про цілеспрямоване ухилення від виконання податкових обов'язків, інакше сам факт несплати податків має визнаватися лише умисним, що дискримінує платника податків [180, с. 135–136].

Іншою особливістю є те, що в ПК України не передбачені особливості порядку отримання ППК нерезидентами – платниками ПДВ. Зокрема, відповідно до п. 52.1, 52.3 ст. 52 ПК України передбачено, що звернення про отримання ППК може подаватися платником податків, а ППК може надаватися в електронній формі [45]. Водночас, порядок подання звернення на отримання ППК і надання ППК контролюючим органом не враховує специфіку для нерезидента – платника ПДВ, насамперед ПК України не передбачено можливості подавати таке звернення англійською мовою та обов'язок контролюючого органу надавати ППК англійською мовою. Такий підхід до правового регулювання ставить у нерівне становище платників податку резидентів і нерезидентів, оскільки нерезидент для отримання ППК може бути вимушений залучати додаткові ресурси (послуги українських представників, перекладачів тощо). Для виправлення такого становища доцільно прямо передбачити в ПК України можливість подання нерезидентом звернення на отримання ППК англійською мовою через спеціальне портальне рішення для користувачів – нерезидентів та обов'язок контролюючого органу надавати ППК, рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання ППК та відповідь про невідповідність вимогам ПК України звернення на отримання ППК англійською мовою через вказане спеціальне портальне рішення.

Також варто звернути увагу, що відповідно до ПК України окремі документи та інформація надсилаються контролюючим органом нерезиденту – платнику ПДВ через спеціальне портальне рішення для користувачів

нерезидентів з одночасним повідомленням на електронну адресу, зазначену таким нерезидентом при реєстрації платником податків. Такий порядок передбачений, серед іншого, для надсилання таких документів та інформації: рішення за скаргою на податкове повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій платником ПДВ, яке надсилається відповідно до пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56 ПК України; податкове повідомлення особі-нерезиденту, зареєстрованій як платник ПДВ, яке надсилається відповідно до п. 58-1.2 ст. 58-1 ПК України; запити на надання узагальненої інформації, які надсилаються відповідно до п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України [45]. При цьому вказівка на необхідність надсилання повідомлення нерезиденту саме на електронну адресу, зазначену ним при реєстрації, є недоцільною, оскільки після реєстрації нерезидента платником податку його облікові відомості можуть змінюватись, зокрема і електронна адреса. У зв'язку з такою зміною адреси, нерезидент може мати обмежений доступ або взагалі не мати доступу до електронної адреси, яка була зазначена ним при реєстрації. Для вирішення цієї неточності доцільно внести зміни до ПК України, згідно з якими відповідні повідомлення надсилаються на чинну електронну адресу нерезидента, зокрема у разі повідомлення нерезидентом контролюючому органу про зміну такої електронної адреси у встановленому ПК України порядку, повідомлення повинні надсилатися на таку останню повідомлену електронну адресу.

Отже, для нерезидентів як платників ПДВ передбачаються спрощені процедури реєстрації та податкового комплаєнсу, а також можливість віддаленої взаємодії з контролюючим органом, що свідчить про врахування законодавцем особливостей відносин із таким нерезидентом. Загалом, такий механізм взаємодії є прогресивним та свідчить про застосування інформаційних технологій для переведення окремих можливостей із реалізації податкових прав та обов'язків в електронну форму [181, с. 124].

Погоджуємось із В. І. Теремецьким, який вказує, що важливо підтримувати певний алгоритм консультацій з підприємництвом, який повинен включати різні механізми зворотного зв'язку, обговорення і вирішення всіх

питань, що стосуються відносин із платниками податків. Успіх проведення в Україні будь-яких реформ, в тому числі й податкової, багато в чому залежать від їх соціального спрямування [182, с. 171–173]. Вважаємо, що відповідні принципи соціальної спрямованості і конструктивної співпраці між платником податків і контролюючими органами повинні визначати, серед іншого, зміст податкових норм, які запроваджуються у процесі врегулювання нових і удосконалення правового регулювання існуючих податкових правовідносин за участю нерезидентів, а також під час застосування відповідних норм.

Особливо важливим видається є запровадження спеціального механізму взаємодії платника ПДВ – нерезидента та контролюючого органу через спеціальне портальне рішення, яке дозволяє виконувати нерезиденту податкові обов'язки і реалізовувати права, зокрема комунікувати з контролюючим органом, повністю віддалено. Такий порядок дозволяє нерезидентам належно і своєчасно виконувати податкові обов'язки і в кризовий для України період, коли можливість фізичної взаємодії між платником податку і контролюючим органом може бути суттєво обмежена. Зокрема, в період карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, який діяв з 12.03.2020 р. по 30.06.2023 р. [183; 184; 185; 186], а також в період воєнного стану, який діє з 24.02.2022 р. [187]. Варто погодитись, що введення воєнного стану передбачає певне перетворення всіх сфер суспільного життя, зокрема й податкових відносин порівняно зі звичайним їх функціонуванням та правовим регулюванням [188, с. 117]. Водночас, забезпечення фактичної можливості нерезидентам виконувати податкові обов'язки, насамперед сплати податків, віддалено за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій є важливим фактором для підтримки фінансової системи держави.

Підсумовуючи викладене у цьому підрозділі, зазначимо, що правовий статус нерезидента як платника ПДВ, проаналізований через призму його прав, обов'язків і юридичної (фінансової) відповідальності, свідчить про наявність

низки особливостей порівняно з правовим статусом платників ПДВ – резидентів. Такі особливості обумовлені наявністю спеціального правового регулювання щодо оподаткування операцій за участю нерезидентів – постачальників електронних послуг, які є платниками ПДВ, яке характеризується покладенням на нерезидентів – платників ПДВ меншого обсягу прав і обов’язків порівняно з платниками ПДВ – резидентами, а також спрощеним порядком взаємодії такого платника ПДВ з контролюючим органом, яка здійснюється переважно у електронній формі. Водночас, ПК України містить низку неточностей та прогалин, які створюють ризик порушення прав нерезидентів як платників ПДВ. Для усунення таких неточностей і прогалин варто внести відповідні зміни до ПК України, що сприятиме встановленню належного правового регулювання, порядку адміністрування ПДВ та забезпеченню прав нерезидентів – платників ПДВ.

### **Висновки до розділу 3**

1. Визначено особливості правового регулювання в Україні оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам. Відповідно до цього правового регулювання, нерезидента, який не має постійного представництва в Україні та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги, визначено як самостійного платника ПДВ, який повинен виконувати податкові обов’язки і реалізовувати податкові права, пов’язані з оподаткуванням операцій з такого постачання електронних послуг.

2. За результатом аналізу правового регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам у розрізі обов’язкових елементів податків з’ясовано, що кожен з таких елементів має

особливості, обумовлені наявністю відповідного спеціального правового регулювання. Зокрема об'єктом оподаткування є виключно операції з постачання електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, фізичним особам, зокрема фізичним особам – суб'єктам господарювання, які не є платниками ПДВ. При визначенні об'єкта оподаткування важливо встановити місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг, порядок визначення якого відрізняється залежно від наявності у фізичної особи статусу суб'єкта господарювання. База оподаткування визначається виходячи з вартості електронних послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування, однак недостатньо врегульованим залишається питання порядку визначення такої бази, зокрема щодо необхідності застосування правил визначення мінімальної бази оподаткування. База оподаткування і сума податку визначаються в іноземній валюті (євро або долар США). Ставка податку становить 20 відсотків і обраховується шляхом додавання суми податку до вартості електронних послуг. Базовим звітним (податковим) періодом для нерезидента, зареєстрованого як платник ПДВ, є квартал, що відрізняється від стандартного для платників ПДВ місячного звітного періоду. Податок підлягає сплаті протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання спрощеної податкової, в іноземній валюті (долар або євро). Нерезиденти – платники ПДВ подають спрощену податкову декларацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Звітність подається в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації.

3. Правовий статус нерезидента – платника ПДВ визначається через його обов'язки, права і юридичну відповідальність. Законні інтереси такого нерезидента обумовлюються змістом податкових правовідносин, в які він вступає, та сприяють визначенню його прав.

4. Встановлено, що правовий статус нерезидента – платника ПДВ має низку особливостей порівняно з правовим статусом платників ПДВ – резидентів. Такі особливості проявляються через елементи правового статусу нерезидента як платника ПДВ, насамперед через встановлені законодавством його права і обов'язки у частині реєстрації і анулюванні реєстрації платником ПДВ, відсутність у нерезидента права на податковий кредит, наявність спеціальних форм податкового контролю (основною формою є проведення камеральної спеціальної перевірки як особливого виду перевірок) і заходів відповідальності, особливі умови притягнення нерезидента до фінансової відповідальності, особливі форми і порядок подання податкової звітності і сплати податку, порядок реалізації податкових прав і обов'язків через спеціальне портальне рішення для осіб-нерезидентів в електронній формі. Такі особливості обумовлені наявністю спеціального правового регулювання щодо оподаткування операцій за участю нерезидентів – постачальників електронних послуг, які є платниками ПДВ, яке передбачає менший обсяг обов'язків і прав для таких нерезидентів порівняно з резидентами, а також спрощеним порядком взаємодії нерезидента з контролюючим органом у електронній формі.

5. Наявність спеціального правового регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам обумовлюється специфікою правовідносин за участі нерезидентів, яка полягає у тому, що такі суб'єкти можуть бути обмежені у можливості самостійної реалізації обов'язків і прав у такому ж порядку, як і платники податку – резиденти, внаслідок можливої відсутності представників нерезидента (філій, представництв, довірених осіб тощо) в Україні, мовних відмінностей, обмеженого доступу нерезидентів до українського законодавства тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність встановлення таких механізмів реалізації нерезидентами податкових обов'язків і прав, завдяки яким він міг би їх реалізовувати у тому ж обсязі і з можливістю досягнення тих же результатів, як і платник податку – резидент. У випадку неврахування такої специфіки суб'єктного складу податкових правовідносин існує ризик недотримання засади

рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Встановлено, що поточне правове регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам переважно враховує таку специфіку правовідносин. Водночас, окремі положення ПК України сформульовано таким чином, що передбачають ризик порушення належного порядку взаємодії контролюючого органу та нерезидента – платника ПДВ. Запропоновано способи усунення таких недоліків шляхом внесення відповідних змін до ПК України, зокрема норм про: визнання нерезидентів платниками ПДВ (пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14); порядок надсилання нерезиденту повідомлень на чинну електронну адресу нерезидента (пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56, п. 58-1.2 ст. 58-1, п. 208-1.11 ст. 208-1); можливість отримання нерезидентами-платниками ПДВ індивідуальних податкових консультацій англійською мовою (ст. 52); порядок визначення місця постачання електронних послуг (п. 186.3-1 ст. 186); базу оподаткування ПДВ (п. 208-1.6 ст. 208-1) тощо.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження, здійсненого, зокрема, шляхом аналізу норм законодавства України, міжнародних стандартів, зарубіжного досвіду, узагальнення положень наукових джерел, сформульовано низку висновків та пропозицій з метою визначення змісту, особливостей та шляхів удосконалення правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції.

1. У результаті дослідження законодавства, доктринальних напрацювань, інших джерел запропоновано авторське визначення поняття «транскордонна електронна комерція» (у широкому і вузькому значеннях) для цілей оподаткування. У широкому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є сукупність суспільних відносин за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, і у яких принаймні один учасник вступає у суспільні відносини з метою отримання прибутку, у зв'язку з чим у їх учасників виникають юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Такі суспільні відносини виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, зокрема й операцій з постачання електронних товарів і послуг, які підлягають оподаткуванню. У вузькому значенні транскордонною електронною комерцією для цілей оподаткування є суспільні відносини за участі двох або більше сторін, що знаходяться під юрисдикцією двох (декількох) держав, у яких принаймні один учасник вступає у ці відносини з метою отримання прибутку, і які виникають щодо постачання товарів, послуг та (або) робіт, які замовляються (у випадку товарів, послуг, робіт) та постачаються (у випадку послуг, робіт) повністю (переважно) дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають

юридичні права та обов'язки, зокрема щодо сплати податків. Вказане визначення транскордонної електронної комерції для цілей оподаткування у широкому значенні включає весь спектр податків і податкових відносин, які можуть виникати у цій сфері (зокрема, й оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг), а визначення у вузькому значенні стосується оподаткування виключно операцій з постачання товарів, робіт і послуг (зокрема, електронних товарів і послуг) у цій сфері непрямими податками;

Удосконалено визначення наступних понять для цілей оподаткування: електронні товари – це нематеріальні блага, яке існує виключно в електронній (цифровій) формі, мають матеріальну цінність, придатні для зчитування комп'ютерним обладнанням і передачі в електронній формі за допомогою інформаційно-комунікаційних систем; електронні послуги – це послуги, які надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, з використанням мережі Інтернет, індивідуалізовано (на запит конкретно визначеного отримувача послуг), дистанційно (без фізичної присутності сторін відносин в одному місці) і автоматизовано (без втручання людини або з таким мінімальним людським втручанням, яке вимагається для автоматизованого надання послуг); електронна комерція – це сукупність суспільних відносин, у яких принаймні один учасник вступає у відносини з метою отримання прибутку, що виникають у зв'язку із вчиненням правочинів щодо матеріальних та (або) нематеріальних благ, здійснюваних повністю або переважно дистанційно в електронній формі з використанням інформаційно-комунікаційних систем, у зв'язку з чим в учасників таких відносин виникають юридичні права та обов'язки.

2. У результаті дослідження міжнародно-правових основ оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, з'ясовано роль ОЕСР, зокрема у визначенні підходів до правового регулювання питань оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг і нематеріальних товарів у цій сфері із урахуванням розвитку електронної комерції, коли для постачання електронних товарів чи надання

послуг зазвичай не вимагається присутність постачальника і споживача в одній країні. Акцентовано увагу на принципі оподаткування операцій з постачання послуг та нематеріальних товарів за місцезнаходженням споживача та його впливі на формування нових ефективних механізмів стягнення ПДВ. Такі механізми розрізняються залежно від статусу споживача послуг чи нематеріальних товарів: якщо ним є суб'єкт господарювання (B2B операції), найбільш дієвим механізмом вважається покладення обов'язків з нарахування і сплати податку у джерела виплати на отримувача відповідних послуг чи нематеріальних товарів; якщо споживачем є фізична особа (B2C операції), яка не є суб'єктом господарювання, найбільш дієвим механізмом вважається реєстрація нерезидента-постачальника платником ПДВ у юрисдикції знаходження споживача з покладенням на такого постачальника обов'язків з нарахування і сплати податку. Доцільність використання подібних підходів підтверджується практикою країн ОЕСР, переважна більшість яких запровадила вказані механізми стягнення ПДВ.

Аргументовано, що в державах-членах ЄС оподаткування ПДВ операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, за загальним правилом, здійснюється за місцезнаходженням споживача. Механізм оподаткування ПДВ залежить від статусу споживача і узгоджується із міжнародно визнаними підходами. У операціях за B2B моделлю податок нараховується і сплачується таким споживачем (механізм reverse charge). У операціях за B2C моделлю податок нараховується і сплачується постачальником (механізм реєстрації постачальника платником податку). Реєстрація постачальника можлива або в кожній країні ЄС, де здійснюються оподатковувані операції, або ж через так звану систему єдиного вікна OSS, яка дозволяє зареєструватися, адмініструвати і сплачувати ПДВ у всіх державах-членах ЄС з використанням цієї однієї системи, що знімає необхідність реєструватися платником податку у кожній державі-члені місцезнаходження споживача, де здійснюються оподатковувані операції. Ця

система є доступною для постачальників з місцезнаходженням як в ЄС, так і поза ЄС, які здійснюють оподатковувані ПДВ операції в ЄС.

Встановлено відмінності податкової системи США щодо непрямих (на споживання) податків від європейської та української моделей, де замість ПДВ чи податку на товари і послуги застосовується податок з продажу та (або) податок на користування, які встановлюються не на федеральному рівні, а на місцевому – кожен штат самостійно вирішує, які саме товари і послуги підлягають оподаткуванню і за якою ставкою. Іншою особливістю із урахуванням законодавства і сформованих Верховним Судом США прецедентів є право штатів встановлювати правила оподаткування податками на споживання за принципом місцезнаходження споживача, за якими постачальники з інших штатів або країн повинні сплачувати податки у штаті, де знаходиться споживач. Водночас, не всі штати оподатковують операції з постачання електронних товарів і послуг за місцезнаходженням споживача, або ж оподатковують лише деякі з таких операцій, що суттєво вирізняє ці правила від правил, запроваджених в ЄС і Україні.

3. У результаті дослідження сучасного стану правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції в Україні встановлено, що в Україні діють правила оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг, які постачаються нерезидентами. Зокрема, у ПК України визначено поняття електронних послуг, яке для цілей оподаткування фактично включає й електронні товари, а також встановлено, що місце постачання електронних послуг визначається за місцезнаходженням отримувача послуг. Такий же принцип визначення місця постачання діє і щодо окремих інших послуг, крім електронних. Для оподаткування ПДВ B2B операцій з постачання нерезидентами послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні використовується механізм нарахування податку у джерела виплати, за яким отримувач послуг зобов'язаний нарахувати і сплатити податок в Україні. Для B2C операцій з постачання нерезидентами електронних послуг, місце

постачання яких знаходиться на митній території України, в Україні діють правила, за якими нерезидент зобов'язаний (має право) зареєструватися платником цього податку і здійснювати нарахування і сплату податку самостійно. Такі підходи до правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції узгоджуються з міжнародно визнаними підходами, зокрема рекомендаціями ОЕСР, практикою держав-членів ОЕСР і ЄС.

4. На підставі дослідження доктринальних джерел встановлено, що існують різні підходи до визначення категорії «податкові правовідносини». Незважаючи на це, такі правовідносини мають низку ознак, насамперед обумовлених похідним характером категорії «податкові правовідносини» від категорії «правовідносини». На підставі таких ознак обґрунтовано, що податкові правовідносини є динамічними суспільними відносинами публічно-владного характеру, які виникають та існують з приводу справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), врегульовані податково-правовими нормами, та мають низку особливостей, які вирізняють їх від інших видів правовідносин.

Запропоновано визначити податкові правовідносини щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції – як суспільні відносини публічно-владного характеру, які мають на меті забезпечення законних публічних та похідних приватних інтересів сторін, виникають та існують з приводу справляння непрямих податків щодо операцій із постачання електронних товарів та (або) послуг, здійснюваних дистанційно з використанням інформаційно-комунікаційних систем між сторонами, які перебувають під юрисдикцією (за участі суб'єктів) двох або більше держав.

5. Узагальнено, що структура податкових правовідносин щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції складається із таких елементів, як суб'єкт, об'єкт і зміст, особливість яких обумовлена змістом відповідної операції з постачання електронних товарів і послуг і складом її учасників, а саме:

1) об'єктом таких правовідносин є кошти від сплати непрямих податків, справляння яких врегульовано податково-правовими нормами, а також діяння (дії та бездіяльність) і результати діянь (дій і бездіяльності) їх суб'єктів, інші майнові і немайнові блага, щодо яких виникають і існують відносини на підставі податково-правових норм, що можуть одночасно виникати у двох або більше країнах, як в країні місцезнаходження постачальника, так і в країні місцезнаходження отримувача таких товарів і послуг. Наявність і специфіка об'єкту правовідносин може залежати від моделі відносин з постачання електронних товарів та (або) послуг – B2B або B2C. У разі B2B відносин ПДВ або інший непрямий податок зазвичай виникає в країні місцезнаходження отримувача електронних товарів і послуг, тоді як у країні місцезнаходження постачальника в цій же операції може виникати обов'язок відобразити інформацію про цю операцію в податковій звітності та (або) інші пов'язані податкові обов'язки; у разі здійснення транскордонної операції з постачання електронних товарів і послуг за моделлю B2C, об'єкт податкових правовідносин у вигляді ПДВ або іншого непрямого податку може або взагалі бути відсутнім (якщо у країні отримувача товарів і послуг відсутнє правове регулювання, згідно з яким нерезидент або отримувач зобов'язаний нарахувати і сплатити відповідний податок), або ж, за наявності відповідного правового регулювання щодо обов'язку нерезидента-постачальника нарахувати і сплатити податок і за наявності відповідного механізму справляння податку, об'єкт податкових правовідносин може мати специфіку, обумовлену транскордонним рухом грошових коштів у вигляді податку напряду від нерезидента до податкового органу країни отримувача електронних товарів і послуг;

2) суб'єктний склад таких податкових правовідносин також відрізняється залежно від їх моделі: у B2B відносинах зазвичай кожна сторона операції (постачальник і отримувач) вступає у податкові правовідносини з податковим органом країни свого місцезнаходження відповідно до локальних правил; у B2C відносинах постачальник може вступати у податкові правовідносини як в країні свого місцезнаходження, так і в країні місцезнаходження отримувача

електронних товарів і послуг, а отримувач – може не вступати у відповідні відносини взагалі;

3) зміст цих правовідносин становлять суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників, врегульовані податково-правовими нормами. Унаслідок можливої варіативності об'єкту і суб'єктного складу учасників таких відносин, насамперед статусу отримувача електронних товарів і послуг (юридична особа; фізична особа – суб'єкт господарювання; фізична особа, яка не є суб'єктом господарювання тощо), такі податкові правовідносини можуть мати різний зміст. У разі вступу у такі відносини лише з податковим органом країни свого місцезнаходження, відповідні права і обов'язки учасника операції врегульовуються виключно нормами такої країни, тоді як у разі одночасного вступу постачальника у податкові правовідносини в обох країнах (свого місцезнаходження і місцезнаходження отримувача електронних товарів та (або) послуг), він зобов'язаний дотримуватися положень податкового законодавства обох цих країн, які визначаються його податкові обов'язки і права.

6. Податкові правовідносини щодо оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції мають низку особливостей їх виникнення, зміни та припинення:

1) підставами їх виникнення є: для постачальника електронних товарів і послуг – юридичний факт у вигляді здійснення ним операції з постачання електронних товарів та (або) послуг; для отримувача електронних товарів і послуг – юридичний факт у вигляді здійснення ним операції з придбання електронних товарів та (або) послуг;

2) підставами для зміни таких податкових правовідносин можуть бути: нормативні (у разі зміни правового регулювання відповідних правовідносин змін можуть зазнавати різні їх елементи); правосуб'єктні (однак для того, щоб залишатися платником податку з операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, відповідна особа повинна і надалі мати відповідну господарську (цивільну) і податкову правосуб'єктність); фактичні (найбільш різнопланові життєві обставини). При

цьому, варто розмежовувати поняття «зміна» і «заміна» податкових правовідносин (заміна податкових правовідносин має місце, коли попередні правовідносини припиняють своє існування, а замість них виникають інші, тоді як при зміні податкових правовідносин елементи їх структури можуть зазнавати впливу певних обставин, але, при цьому, такі правовідносини не припиняються і продовжують своє існування у зміненому вигляді);

3) підставами для припинення цих податкових правовідносин можуть бути відповідні юридичні факти (життєві обставини) і зміни у правовому регулюванні, які впливають на податкові правовідносини (окремі їх елементи) таким чином, що ці правовідносини перестають існувати: припинення існування суб'єкта податкових правовідносин (ліквідація юридичної особи, смерть фізичної особи); втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин відповідної податкової правосуб'єктності; втрата платником податків – суб'єктом податкових правовідносин статусу платника податку; настання інших обставин, які призводять до припинення об'єкту та (або) суб'єкту або вичерпання змісту податкових правовідносин.

7. За результатом аналізу правового регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам в Україні встановлено, що воно є порівняно новим, оскільки було прийняте у 2021 році та почало діяти у 2022 році, та передбачає такі особливості регулювання обов'язкових елементів податків, насамперед ПДВ:

1) нерезидент, який не має постійного представництва в Україні та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам – підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги, є самотійним платником ПДВ, який повинен виконувати податкові обов'язки і реалізовувати податкові права щодо оподаткування цих операцій;

2) об'єктом оподаткування є операції з постачання електронних послуг (місце постачання яких розташоване на митній території України) фізичним особам, зокрема фізичній особі – підприємцю, яку не зареєстровано як платника податку. При визначенні об'єкта оподаткування важливо встановити

місцезнаходження фізичної особи, порядок визначення якого відрізняється залежно від наявності у неї статусу суб'єкта господарювання;

3) база оподаткування визначається із урахуванням вартості електронних послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування, однак недостатньо врегульованим залишається питання порядку визначення такої бази, зокрема застосування правил визначення мінімальної бази оподаткування;

4) база оподаткування і сума податку визначаються в іноземній валюті (євро або долар США);

5) ставка податку становить 20 відсотків і обраховується шляхом додавання суми податку до вартості електронних послуг;

6) базовим звітним (податковим) періодом для нерезидента, зареєстрованого як платник ПДВ, є квартал, що відрізняється від стандартного для платників ПДВ місячного звітного періоду. Податок підлягає сплаті протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання спрощеної податкової, в іноземній валюті (долар або євро). Нерезиденти – платники ПДВ подають спрощену податкову декларацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Звітність подається в електронній формі через спеціальне портальне рішення для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги, шляхом електронної ідентифікації.

8. Встановлено, що правовий статус нерезидента – платника ПДВ, який визначається через його обов'язки, права, законні інтереси і юридичну відповідальність, має низку особливостей порівняно з правовим статусом платника ПДВ – резидента. Такі особливості виявляються через елементи правового статусу нерезидента як платника ПДВ, насамперед через встановлені законодавством його обов'язки і права у частині реєстрації і анулювання реєстрації платником ПДВ, відсутність у нерезидента права на податковий кредит, наявність спеціальних форм податкового контролю (камеральна спеціальна перевірка як особливий вид перевірок) і заходів відповідальності, особливий порядок притягнення нерезидента до фінансової відповідальності,

особливі форми і порядок подання податкової звітності і сплати податку, порядок реалізації податкових прав і обов'язків через спеціальне порталне рішення для осіб-нерезидентів в електронній формі. Такі особливості обумовлені наявністю спеціального правового регулювання щодо оподаткування операцій за участю нерезидентів – постачальників електронних послуг, які є платниками ПДВ, яке передбачає менший обсяг прав і обов'язків для таких нерезидентів порівняно з резидентами, а також спрощеним порядком взаємодії нерезидента з контролюючим органом у електронній формі.

Аргументовано, що наявність спеціального правового регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам, у свою чергу, обумовлюється специфікою правовідносин за участі нерезидентів, яка полягає у тому, що такі суб'єкти можуть бути обмежені у можливості самостійної реалізації обов'язків і прав у такому ж порядку, як і платники податку – резиденти, внаслідок можливої відсутності представників нерезидента (представництв, довірених осіб тощо) в Україні, мовних відмінностей, обмеженого доступу нерезидентів до українського законодавства тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність встановлення таких механізмів реалізації нерезидентами податкових обов'язків і прав, завдяки яким він міг би їх реалізовувати у тому ж обсязі і з можливістю досягнення тих же результатів, як і платник податку – резидент. У випадку неврахування такої специфіки суб'єктного складу податкових правовідносин існує ризик недотримання засади рівності усіх платників перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Поточне правове регулювання в Україні переважно враховує таку специфіку правовідносин.

9. Встановлено, що поточне правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних послуг містить окремі колізії і прогалини, адже окремі положення ПК України сформульовано таким чином, що передбачають ризик порушення належного порядку взаємодії контролюючого органу та нерезидента – платника ПДВ. Іншими його недоліками є неоднозначне врегулювання окремих питань порядку визначення місця

постачання електронних послуг, бази оподаткування операцій з постачання таких послуг, порядку взаємодії контролюючого органу і платника податків – нерезидента. Запропоновано способи усунення таких недоліків шляхом внесення відповідних змін до ПК України з метою удосконалення правового регулювання оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних товарів і послуг українським споживачам – фізичним особам, а саме:

- запропоновано викласти абзац 4 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України у такій редакції: «здійснюють обробку платежів за електронні послуги і не беруть участі у наданні таких електронних послуг або беруть таку участь, однак відповідно до положень ПК України не є платниками ПДВ»;

- аргументовано необхідність виключити з ПК України абзац 5 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України і абзац 2 п. 208-1.1 ст. 208-1 ПК України, які дублюють зміст абзацу 1 пп. «д» пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПК України;

- запропоновано внести зміни до пп. 56.24.3 п. 56.24 ст. 56, п. 58-1.2 ст. 58-1, п. 208-1.11 ст. 208-1 ПК України щодо уточнення, що повідомлення про надсилання нерезиденту документів і інформації повинні надсилатися на чинну електронну адресу нерезидента, а не на адресу, зазначену ним при реєстрації платником податку;

- запропоновано закріпити у ст. 52 ПК України можливість отримання нерезидентами – платниками ПДВ ІПК англійською мовою;

- обґрунтовано доцільність уточнення правил встановлення місця постачання електронних послуг шляхом відповідних положень у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України) у такій редакції: «місцезнаходження отримувача електронних послуг визначається: - для отримувача послуг – фізичної особи, яка зареєстрована як суб'єкт господарювання і отримує електронні послуги для цілей, пов'язаних з веденням підприємницької діяльності, – за місцем реєстрації такого отримувача як суб'єкта господарювання; - для отримувача послуг – фізичної особи, яка не зареєстрована як суб'єкт господарювання, або яка зареєстрована як суб'єкт господарювання і отримує електронні послуги для

цілей, не пов'язаних з веденням підприємницької діяльності, – за місцем фактичного місцезнаходження такої фізичної особи – отримувача послуг»;

- запропоновано визначити порядок застосування додаткових критеріїв при визначенні місця постачання електронних послуг шляхом викладення абзацу 7 п. 186.3-1 ст. 186 ПК України у такій редакції: «У разі неможливості точно встановити місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг на підставі критеріїв, визначених в підпунктах «а»–«в» цього пункту, нерезидент повинен на додаток до одного із зазначених критеріїв застосувати один із наступних додаткових критеріїв, який найбільш достовірно дозволяє встановити таке місцезнаходження». Також у абзаці 10 п. 186.3-1 ст. 186 ПК України замінити словосполучення «інша комерційно важлива інформація» на «інша інформація, яка стосується операції з постачання електронних послуг фізичній особі і яка може мати значення для цілей встановлення місцезнаходження фізичної особи – отримувача послуг або може містити інформацію про таке місце»;

- обґрунтовано доцільність встановлення у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України презумпції, згідно з якою електронні послуги вважаються наданими фізичній особі, яка не є суб'єктом господарювання і отримує такі послуги для власних потреб, не пов'язаних з господарською діяльністю, якщо тільки така особа не повідомить нерезидента-постачальника електронних послуг, що вона отримує такі послуги як суб'єкт господарювання для цілей господарської діяльності;

- аргументовано необхідність внести зміни в п. 208-1.6 ст. 208-1 ПК України, згідно з якими визначити, що базою оподаткування в операціях з постачання електронних послуг фізичним особам, які не є платниками ПДВ, є вартість електронних послуг, фактично сплачена отримувачем на користь нерезидента – постачальника;

- запропоновано у п. 186.3-1 ст. 186 ПК України додати норму, що місце постачання електронних послуг, які надаються за строковою передплатою (підпискою), для цілей оподаткування ПДВ визначається на дату оплати таких послуг споживачем – фізичною особою;

- обґрунтовано доцільність п. 208-1.3 ст. 208-1 ПК України доповнити положенням, що інші правила визначення бази оподаткування, передбачені у розділі V ПК України, не застосовуються при визначення бази оподаткування в операціях з постачання нерезидентами – платниками ПДВ електронних послуг фізичним особам, які не є платниками ПДВ;

- запропоновано виключити з абзацу 2 п. 208-1.6 ст. 208-1 ПК України словосполучення «крім операцій, звільнених від оподаткування ПДВ» як таке, що не несе змістовного навантаження.

У результаті виконаного дослідження сформульовано низку інших висновків, пропозицій та рекомендацій, що сприятиме удосконаленню правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, підвищить його ефективність та захист прав і законних інтересів суб'єктів відповідних податкових правовідносин. Результати дослідження можуть бути застосовані для вирішення наукових проблем та продовження досліджень, пов'язаних з питаннями правового регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції, зокрема щодо визначення понятійно-категоріального апарату у цій сфері, принципів оподаткування, запровадження інноваційних механізмів стягнення податку, розвитку електронних сервісів для платників податків, податкових правовідносин у цій сфері та суміжних питань. Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що основні положення дисертаційного дослідження можуть бути використані у правозастосовній, нормотворчій, науковій і освітній діяльності. Можливість такого використання результатів дисертації підтверджується довідкою впровадження Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана і актом впровадження Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС» (Додаток Б).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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 : Закон України від 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 02.09.2023).
2. Про електронну комерцію : Закон України від 03.09.2015 № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 02.09.2023).
3. Крегул Ю., Батрименко В., Батрименко В. Правове регулювання міжнародної електронної комерції. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 2. С. 136–145. URL: [http://zt.knute.edu.ua/files/2018/02\(97\)/16.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2018/02(97)/16.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
4. Шалева О. І. Електронна комерція : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 209 с.
5. Юдін О. М., Макарова М. В., Лавренюк Р. М. Системи електронної комерції: створення, просування і розвиток : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 201 с.
6. Федішин І. Б. Електронний бізнес та електронна комерція (опорний конспект лекцій для студентів напрямку «Менеджмент» усіх форм навчання). Тернопіль : ТНТУ імені Івана Пулюя, 2016. 97 с.
7. Євтушенко Д. Д. Електронний бізнес, електронна комерція, Інтернет-торгівля: сутність та взаємозв'язок понять. *Бізнес Інформ*. 2014. № 8. С. 184–188. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2014\\_8\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_8_33) (дата звернення: 02.09.2023).

8. Маєвська А. А. Електронна комерція і право : навч.-метод. посіб. . Харків, 2010. 256 с.
9. Краус К. М., Краус Н. М., Манжура О. В. Електронна комерція та Інтернет-торгівля : навч.-метод. посіб. Київ: Аграр Медіа Груп, 2021. 454 с.
10. Кот О. В. Антоненко Д. С. Сутність, становлення та перспективи розвитку електронної комерції України у глобальному середовищі. *Технологічний аудит і резерви виробництва*. 2015. № 2/6 (22). С. 28–32.
11. Легенчук С. Ф., Скакун, А. С. Сутність електронної комерції: обліковий вимір. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*. 2011. № 4 (58). С. 59–65.
12. Резнікова В. В. Поняття, значення та перспективи правового забезпечення електронної комерції в Україні. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2015. № 2. С. 58–72. URL: [http://ndiiv.org.ua/Files2/2015\\_2/10.pdf](http://ndiiv.org.ua/Files2/2015_2/10.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
13. Маліцька Г. Г., Мельник О. І. Особливості електронної комерції та стан її розвитку в сучасних економічних умовах України. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2018/76.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/76.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
14. Тертичний Я. С. Сутність та природа електронної комерції. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 3, т. 2. С. 277–284.
15. Олійник О. Б., Макаренко Є. О. Розвиток електронної комерції та поняття електронного договору. *Legal bulletin*. 2022. № 5. С. 32–39. URL: <https://lbku.krok.edu.ua/index.php/legal-bulletin/article/view/301/244> (дата звернення: 02.09.2023).
16. Виноградова О. В., Євтушенко Н. О., Крючок І. С. Електронна комерція в епоху діджиталізації. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 53. С. 55–61.

17. Трушкіна Н. В., Сергеева О. Р., Шкригун Ю. О. Концептуальні підходи до визначення поняття «електронна комерція». *Проблеми економіки*. 2020. № 4 (46). С. 231–240. URL: [https://www.problecon.com/export\\_pdf/problems-of-economy-2020-4\\_0-pages-231\\_240.pdf](https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2020-4_0-pages-231_240.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
18. Манорик Г. О. Управління логістичним забезпеченням системи електронної комерції промислових підприємств : дис. ... д-ра філософії : 073. Київ, 2022. 307 с.
19. Пілевич Д. С. Науково-концептуальні засади визначення сутності електронної комерції. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 4 (16). С. 114–121.
20. Шишка О.Р. Співвідношення понять «електронна комерція» та «електронна торгівля». *Вісник Запорізького національного університету: збірник наукових праць. Юридичні науки*. 2011. № 2. С. 95–101.
21. Лесько Н., Кіра С. Правові засади електронної комерції в соціальних мережах. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки*. 2022. № 3 (35). С. 161–165.
22. Гайдукова О. О. Теоретичні аспекти поняття «Електронна торгівля». *Ефективна економіка*. 2019. № 8. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8\\_2019/154.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2019/154.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
23. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250000. Київ; Ірпінь : Перун, 2005. VIII, 1728 с. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0000989> (дата звернення: 02.09.2023).
24. Зарічна О. В. Розвиток підприємництва на засадах транскордонного партнерства: теорія, методологія, практика : монографія. Київ : Друкарня «Про Формат», 2018. 272 с.
25. Березовська Л. О., Кириченко А. В. Розвиток електронної комерції в Україні та ЄС. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 42. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-15> (дата звернення: 02.09.2023).

26. Плотнікова Л. І., Романенко М. В., Синенко С. І. Сутність електронної торгівлі у світовій економіці. *Бізнес Інформ*. 2019. № 1. С. 139–144. URL: [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2019-1\\_0-pages-139\\_144.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-1_0-pages-139_144.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

27. Тертичний Я. С. Детермінанти розвитку електронної комерції в умовах глобальної дигіталізації : дис. ... к-та екон. наук : 08.00.02. Вінниця, 2021. 241 с.

28. Товкун Л. В. Федоровська М. А. Актуальні питання правового регулювання електронної комерції в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 9. С. 282–286. URL: [http://www.lsej.org.ua/9\\_2020/71.pdf](http://www.lsej.org.ua/9_2020/71.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

29. Laubscher H. Why Cross Border Ecommerce is the Future of Ecommerce. *Ecommerce Platforms* : веб-сайт. URL: <https://ecommerce-platforms.com/articles/cross-border-ecommerce-future-ecommerce> (дата звернення: 02.09.2023).

30. What is Cross-border Ecommerce? *Zoho Inventory* : веб-сайт. URL: <https://www.zoho.com/inventory/general-faq/what-is-cross-border-ecommerce.html> (дата звернення: 02.09.2023).

31. What is eCommerce? *International Trade Administration* : веб-сайт. URL: <https://www.trade.gov/ecommerce-definitions> (дата звернення: 02.09.2023).

32. Kemenes P. Cross border eCommerce: All you need to know. *Wise* : веб-сайт. URL: <https://wise.com/us/blog/cross-border-ecommerce> (дата звернення: 02.09.2023).

33. Wang J. Opportunities and Challenges of International e-Commerce in the Pilot Areas of China. *International Journal of Marketing Studies*. 2014. Vol. 6, No. 6. Pages 141–149. URL: <https://doi.org/10.5539/ijms.v6n6p141> (дата звернення: 02.09.2023).

34. Cross-Border eCommerce – State Of The Art. *Gepard* : веб-сайт. URL: <https://gepard.io/ecommerce-strategy/cross-border-ecommerce> (дата звернення: 02.09.2023).

35. Damen A. Cross-Border E-commerce: Its Importance, Trends, and Future. *Monei* : веб-сайт. URL: <https://monei.com/blog/cross-border-ecommerce/> (дата звернення: 02.09.2023).
36. Товкун Л. В., Перепелиця М. О. Правове регулювання електронної комерції та особливості її оподаткування в Україні та світі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 3. С. 178–182. URL: [http://sej.org.ua/3\\_2022/40.pdf](http://sej.org.ua/3_2022/40.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
37. П'ятницька Г. Т., Григоренко О. М. Електронна комерція B2C: розвиток у східній Європі, ризики та ефект інституціонального витіснення. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку*. 2019. Вип. 1. № 1. С. 122–130.
38. Буй Т. Г., Гаврилів І. Я. Розвиток електронної комерції як інструмент підвищення конкурентоспроможності українських компаній. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2015. Т. 172. С. 8–14. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/149247337.pdf> (дата звернення: 02.09.2023).
39. Про віртуальні активи : Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#> (дата звернення: 08.11.2023).
40. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні : проект Закону України від 07.11.2023 р. № 10225. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43123> (дата звернення: 08.11.2023).
41. Про цифровий контент та цифрові послуги : Закон України від 10.08.2023 р. № 3321-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3321-20#Text> (дата звернення: 08.11.2023).
42. Про внесення змін до Цивільного кодексу України щодо розширення кола об'єктів цивільних прав : Закон України від 10.08.2023 р. № 3320-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3320-20#Text> (дата звернення: 08.11.2023).
43. Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/electronic> (дата звернення: 02.09.2023).

44. Дмитрик О. О. Віртуальні активи і цифрові активи: до питання про співвідношення понять. *Право та інноваційне суспільство*. 2021. № 2 (17). С. 248–264. URL: <https://apir.org.ua/index.php/lais/article/view/403/353> (дата звернення: 02.09.2023).

45. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n131> (дата звернення: 16.11.2023).

46. Consolidated text: Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (recast). URL: [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/2022-07-01](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/2022-07-01) (дата звернення: 02.09.2023).

47. Про встановлення імплементаційних інструментів для Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : Імплементаційний Регламент Ради (ЄС) від 15.03.2011 р. № 282/2011. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_010-11#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_010-11#Text) (дата звернення: 02.09.2023).

48. Лабадін В. І. Актуальні законодавчі тенденції оподаткування операцій з постачання нерезидентами (мультинаціональними компаніями) послуг в Україні. *Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний дискурс* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 09 квіт. 2020 р.). Київ, 2020. С. 92–95.

49. Лабадін В. І. Актуальні тенденції оподаткування прибутків мультинаціональних компаній. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 25-26 верес. 2020 р.). Запоріжжя, 2020. С. 62–65.

50. Лабадін В. І. Проблеми участі платника податків-нерезидента у судовому засіданні в режимі відеоконференції. *Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і*

*практика* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 січ. 2021 р.). Київ, 2021. С. 135–138.

51. Дубіщев В. П., Вертелецька Ю. Б. Нормативно-правове регулювання міжнародної електронної торгівлі на сучасному етапі розвитку світового господарства. *Економіка і регіон*. 2016. №2 (57). С. 13–19.

52. Токарева К.О., Тимошенко Н.В. Реалії та перспективи розвитку податкового законодавства України у сфері електронної комерції. *Право та інноваційне суспільство*. 2018. № 2 (11). С. 76–82. URL: [https://www.apir.org.ua/index.php/lais/article/view/tokarieva\\_timoshchenkova11/41](https://www.apir.org.ua/index.php/lais/article/view/tokarieva_timoshchenkova11/41) (дата звернення: 02.09.2023).

53. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. OECD. 7 pages. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf> (дата звернення: 08.11.2023).

54. Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG). OECD. 2000. 41 pages. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/167347-1923240.pdf> (дата звернення: 08.11.2023).

55. Report by the Technology Technical Advisory Group (TAG). OECD. 2000. 93 pages. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/167346-1923248.pdf> (дата звернення: 10.11.2023).

56. Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party No. 9 on Consumption Taxes to the Committee of Fiscal Affairs. OECD. 2001. 27 pages. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/161606-2673667.pdf> (дата звернення: 10.11.2023).

57. Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. OECD. 2001. 236 pages. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce\\_9789264189799-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en) (дата звернення: 10.11.2023).

58. Consumption Tax Guidance Series. OECD. URL: <https://web-archive.oecd.org/fr/2015-08-04/80654-consumptiontaxguidanceseries.htm> (дата звернення: 10.11.2023).

59. Vitalii Labadin. Mechanisms for taxation by VAT of transactions on cross-border supply of services in electronic commerce: international context and Ukraine. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1 (113). Pages 274–280. URL: <https://er.dduvs.in.ua/handle/123456789/10247> (дата звернення: 02.09.2023).

60. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. 2014. 198 pages. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en) (дата звернення: 02.09.2023).

61. International VAT/GST Guidelines. OECD. 2017. 112 pages. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en> (дата звернення: 02.09.2023).

62. Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation. OECD. 2017. 53 pages. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf> (дата звернення: 02.09.2023).

63. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. OECD. 2020. 217 pages. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020\\_152def2d-en#](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#) (дата звернення: 02.09.2023).

64. Затонацька Т., Мельничук О. Особливості оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка*. 2016. № 9 (186). С. 16–22.

65. Белік І. Б. Міжнародно-правовий досвід оподаткування електронної комерції. *Форум права*. 2013. № 2. С. 49–54. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2013\\_2\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2013_2_10) (дата звернення: 02.09.2023).

66. Юрченко М. М., Костова Н. І. Міжнародно-правове забезпечення електронної комерції в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 1-2. С. 213–218.

67. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32006L0112> (дата звернення: 02.09.2023).

68. Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. European Commission. 2014. 92 pages. URL: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/explanatory\\_notes\\_2015\\_en\\_0.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/explanatory_notes_2015_en_0.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

69. The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses. 10 pages. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/information\\_microbusinesses\\_euvat\\_2015\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-11/information_microbusinesses_euvat_2015_en.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

70. VAT Mini One-Stop-Shop (VAT MOSS). 5 pages. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-05/vat\\_moss\\_stats\\_2020.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-05/vat_moss_stats_2020.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

71. VAT on digital services (MOSS scheme). *An official website of the European Union* : веб-сайт. URL: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_en.htm) (дата звернення: 02.09.2023).

72. Campbell D. Marketplaces, online sellers, distance sellers and MOSS users - watch this space! *PWC GlobalVATOnline* : веб-сайт. URL: <https://globalvatonline.pwc.com/news/marketplaces-online-sellers-distance-sellers-and-moss-users-watch-this-space> (дата звернення: 02.09.2023).

73. Policy paper VAT: changes to the supply of digital services 2019. *GOV.UK* : веб-сайт. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019> (дата звернення: 02.09.2023).

74. Rettura D., Perenzin P. Italy: New VAT Rules For e-Commerce And Services. *Mondaq* : веб-сайт. URL: <https://www.mondaq.com/italy/sales-taxes-vat>

gst/796754/new-vat-rules-for-e-commerce-and-services (дата звернення: 02.09.2023).

75. Asquith R. EU €10,000 e-services MOSS registration threshold 2019. *VATCalc* : веб-сайт. URL: <https://www.vatcalc.com/eu/eu-e10000-e-services-moss-registration-threshold-2019/> (дата звернення: 02.09.2023).

76. Sheen G. 2021 EU VAT Changes. *BWA* : веб-сайт. URL: <https://www.thebwa.com/2021-eu-vat-changes/> (дата звернення: 02.09.2023).

77. Simpson J. VAT on digital services: Changes to MOSS. *Taxadvisermagazine* : веб-сайт. URL: <https://www.taxadvisermagazine.com/article/vat-digital-services-changes-moss> (дата звернення: 02.09.2023).

78. Non-Union scheme - One Stop Shop. *Revenue, Irish Tax and Customs* : веб-сайт. URL: <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-ecommerce/non-union-scheme/index.aspx> (дата звернення: 02.09.2023).

79. Guide to the VAT One Stop Shop. European Commission. 2021. 58 pages. URL: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/OSS\\_guidelines\\_en.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/OSS_guidelines_en.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

80. Explanatory Notes on VAT e-commerce rules. European Commission. 2020. 99 pages. URL: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_notes\\_28102020\\_en.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_notes_28102020_en.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

81. All you need to know about the one-stop shop (OSS). *An official website of the European Union* : веб-сайт. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a8580815-6507-11eb-aeb5-01aa75ed71a1/language-en> (дата звернення: 02.09.2023).

82. VAT on e-Commerce - One Stop Shop. The One Stop Shop. *An official website of the European Union* : веб-сайт. URL: [https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop\\_en](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_en) (дата звернення: 02.09.2023).

83. The American Exception: Why the US Has No VAT System? *Fonoa* : веб-сайт. URL: <https://www.fonoa.com/blog/the-american-exception-why-the-us-has-no-vat-system> (дата звернення: 02.09.2023).

84. Sales and Use Tax Guide for Businesses with Customers in the US. *Fonoa* : веб-сайт. URL: <https://www.fonoa.com/countries/united-states> (дата звернення: 02.09.2023).

85. Dunn J. Do International Sellers Have to Deal with Sales Tax in the US? *Taxjar* : веб-сайт. URL: <https://www.taxjar.com/blog/do-international-sellers-have-to-deal-with-sales-tax-in-the-us> (дата звернення: 02.09.2023).

86. Yrjanson C. What is the difference between sales tax and VAT? *Thomson Reuters* : веб-сайт. URL: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-is-the-difference-between-sales-tax-and-vat/> (дата звернення: 02.09.2023).

87. Horn S., McNally J., Newton-Clarke R., Oaks M. Supreme Court Abandons Physical Presence Standard: An In-Depth Look at South Dakota v. Wayfair. *Thomson Reuters* : веб-сайт. URL: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/supreme-court-abandons-physical-presence-standard-an-in-depth-look-at-south-dakota-v-wayfair/> (дата звернення: 02.09.2023).

88. Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження : дис. ... д-ра філософії : 081. Чернівці, 2022. 241 с.

89. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. Вип. 3 (32). С. 59–64.

90. Sales tax for digital products in the US. *Quaderno* : веб-сайт. URL: <https://quaderno.io/blog/sales-tax-digital-products-us/> (дата звернення: 02.09.2023).

91. US digital services sales tax. *Avalara* : веб-сайт. URL: <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/north-america/us-sales-tax/us-digital-services-sales-tax.html> (дата звернення: 02.09.2023).

92. Sales tax and digital goods. *BDO Global* : веб-сайт. URL: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-4->

2019/united-states-%C2%A0sales-tax-and-digital-goods (дата звернення: 02.09.2023).

93. Should you charge customers sales tax on digital goods? *Avalara* : веб-сайт. URL: <https://www.avalara.com/us/en/learn/whitepapers/the-taxation-of-digital-goods.html> (дата звернення: 02.09.2023).

94. Стріяшко Г., Замрига А. Транскордонна торгівля як об'єкт оподаткування. *Журнал східноєвропейського права*. 2023. № 114. С. 57–63. URL: [https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2023/09/striiashko\\_zamryha\\_114.pdf](https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2023/09/striiashko_zamryha_114.pdf) (дата звернення: 10.11.2023).

95. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

96. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.

97. Хатнюк Н. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1 С. 165–170.

98. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2011. № 4. С. 187-196.

99. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука*. 2015. № 3. С. 36–42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn\\_2015\\_3\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2015_3_7) (дата звернення: 02.09.2023).

100. Пасічна І. О. Податкові правовідносини як правова категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. № 59. С. 57–64. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr\\_2019\\_59\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/jousepr_2019_59_9) (дата звернення: 02.09.2023).

101. Бліхар М. Особливості податково-інвестиційних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 9. С. 165–169.

102. Литвин О. Деякі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Юридичні науки. 2017. № 861. С. 284–290.

103. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 168–172.

104. Філіпович І. О. Податкові відносини як об'єкт правового регулювання: узагальнення методологічних основ та новації подальшого розвитку. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. Політологія. Соціологія. Право. 2019. Вип. 1 (41). С. 114–119.

105. Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4, Ч. 2. С. 135–138.

106. Баїк О. Сутність та ознаки податкових правовідносин в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Юридичні науки. 2016. № 855. С. 367–373.

107. Податкове право країн ЄС : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

108. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія / за ред. В. І. Литвиненка. Київ : Видавництво Людмила, 2018. 464 с.

109. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1 (9). С. 175–188.

110. Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. *Митна справа*. 2014. Спеціальний випуск. С. 141–146.

111. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 223 с.

112. Коваль О. Сутність, структура та зміст податкових правовідносин з приводу адміністрування податків і зборів. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2015. №. 2/2 (12). С. 53–56.

113. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.

114. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Київ, 2018. 196 с.

115. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 302–309.

116. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків, 2012. 530 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/45022> (дата звернення: 02.09.2023).

117. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/58674fa0-5174-4762-8407-33178954b0ae/content> (дата звернення: 02.09.2023).

118. Мамалуй О.О. Об'єкт податкових відносин: проблеми теорії та практики. *Правові новели*. 2019. № 8, Т. 2. С. 22–26. URL: [http://www.legalnovels.in.ua/journal/8-2\\_2019/8-2\\_2019.pdf#page=22](http://www.legalnovels.in.ua/journal/8-2_2019/8-2_2019.pdf#page=22) (дата звернення: 02.09.2023).

119. Сидорук Р.А. До питання про об'єкт податкових правовідносин. *Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук. конф. проф.-викл. та аспірант. складу* (м. Одеса, 16-17 травня 2014 р.). Одеса, 2014. Т. 1. С. 114–116.

120. Хатнюк Н. С. Суб'єктний склад учасників податкових правовідносин: правовий статус та класифікація. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Серія Юридичні науки*. 2018. Вип. 2 (56). С. 62–71.

121. Мацелик Т. О., Стріяшко Г. М. Класифікація суб'єктів податкового права. *Ірпінський юридичний часопис*. 2019. Вип. 2. С. 102–108.

122. Малярчук І. А. Платник податків як суб'єкт податкового права. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 356–361.

123. Шульга Т. М., Литвиненко Д. О. Взаємовідносини держави та платників податків у податкових правовідносинах. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління: електронне наукове видання*. 2021. № 2 (14). С. 153–159. URL: [https://intelekt.org.ua/wp-content/uploads/2021/05/ekspert\\_2\\_14\\_2021-1.pdf](https://intelekt.org.ua/wp-content/uploads/2021/05/ekspert_2_14_2021-1.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

124. Баїк О. І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: *Юридичні науки*. 2017. № 861. С. 225–231.

125. Хатнюк Н.С. Окремі питання виникнення податкових зобов'язань. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 1. С. 110–114. URL: [http://lsej.org.ua/1\\_2017/30.pdf](http://lsej.org.ua/1_2017/30.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

126. Покатаєва О. В., Коваль О. О. Правова природа податкового обов'язку. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1 (47). С. 33–40.

127. Сахно Д. С. Зловживання правом у податкових правовідносинах : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 233 с.

128. Самсін І. Підстави виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України. *Вісник Академії правових наук України*. 2011. № 3 (66). С. 179–186.

129. Мамалуй О. О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4 (2). С. 124–128.

130. Мамалуй О. О. Ознаки податкових правовідносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 2 (23). Т. 2. С. 142–145.

131. Баїк О. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

132. Завальний А. М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів : монографія. Київ, 2011. 95 с. URL: <http://elar.naiu.kiev.ua/jspui/handle/123456789/13779> (дата звернення: 02.09.2023).

133. Лабадін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. *Актуальні проблеми держави і права*. 2023. Вип. 99. С. 87–92. URL: <http://apdp.in.ua/v99/12.pdf> (дата звернення: 10.11.2023).

134. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України. *Адвокат*. 2011. № 8 (131). С. 27–31.

135. Мандзюк О. Об'єкт оподаткування як один зі складників підстави виникнення податкового обов'язку. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2022. № 2 (46). С. 261–267. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/8627> (дата звернення: 02.09.2023).

136. Книш С. В. Загальна характеристика підстав виникнення та розвитку адміністративно-правових відносин у сфері охорони здоров'я. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 1 (16), Т. 3. С. 150–154.

137. Податкове право: навч. посіб. / за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2010. 256 с.

138. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2021 р. № 555. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1477-21#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

139. Сліденко А. В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). С. 67–73. URL: <https://old.apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Slidenko9.pdf> (дата звернення: 10.11.2023).

140. Бондаренко О. М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2020. 449 с.

141. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.

142. Маринчак Є. С. Наукові погляди на сутність правового статусу фізичної особи – платника податку на доходи. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2018. № 3 (61). С. 85–89.

143. Жовнір Т. Зміст правового становища самозайнятої особи. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 1. С. 76–81.

144. Лабадін В. І. Особливості правового статусу нерезидента – платника податку на додану вартість, який постачає електронні послуги. *Київський часопис права*. 2022. № 3. С. 73–79. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/205> (дата звернення: 02.09.2023).

145. Степанова Т. В. Щодо співвідношення поняття «правового статусу» та суміжних категорій. *Правова держава*. 2015. № 19. С. 35–40.

146. Васильєва А.Г. Обов'язки у правовому статусі платників податків. *Форум права*. 2012. № 3. С. 89–93. URL: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1552/1/Vasileva\\_2012\\_3.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/1552/1/Vasileva_2012_3.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).

147. Панчишин А.В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95–98.

148. Литвин І. І. Сутність поняття правового статусу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2016. Вип. 38 (1). С. 18–21.

149. Омельченко А.В., Кузьменко О.В., Чорна В.Г. Правовий статус платників податків у сфері електронної комерції. *Правова позиція*. 2023. № 3 (40). С. 93–97.

150. Атаманчук Н. І. Особливості правового статусу платників податку на додану вартість в Україні. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки*. 2019. Т. 30 (69), № 1. С. 52–57.

151. Стріяшко Г. М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2017. 203 с. URL: <https://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2017/06/Дисертація-на-здобуття-наукового-ступеня-кандидата-юридичних-наук-Стріяшко-Галини-Миколаївни.pdf> (дата звернення: 02.09.2023).
152. Бабін І. І. Правовий статус податкового агента як суб'єкта податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2014. Вип. 728. С. 99–102.
153. Сидорук Р.А. Правовий статус податкових агентів. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2015. №14. С. 79–82.
154. Лабадін В. І. Проблемні питання порядку взаємодії платника податку на додану вартість – нерезидента і контролюючого органу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 253–257. URL: [http://sej.org.ua/6\\_2022/59.pdf](http://sej.org.ua/6_2022/59.pdf) (дата звернення: 02.09.2023).
155. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 41 с.
156. Дмитрик О. О., Котенко А. М., Смичок Є. В. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 105–113.
157. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Юридичні науки. 2016. № 845. С. 12–19.
158. Хатнюк. Н. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 2. С. 209–214.
159. Кармаліта М. В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. *Право та державне управління*. 2020. № 1, Т. 1. С. 56–62.

160. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.

161. Дмитренко Е. С. Реалізація функцій фінансового права: проблеми та перспективи. *Правове регулювання економіки*. 2018. № 17. С. 91–98.

162. Чемодурова А. Поняття та зміст принципу рівності у праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 11. С. 204–207.

163. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.

164. Дмитренко Е. С. Особливості співвідношення публічного і приватного інтересу у фінансовому праві. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2016. № 2. С. 89–95.

165. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.11.2023).

166. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія. К. : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.

167. Olha Dmytryk, Oksana Makukh. Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. Vol. 6, No. 2. Pages 32–38.

168. Крупка М. І., Кміть В. М., Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. Вип. 26.2. С. 217–224.

169. Стріяшко Г. М., Барановська В. В., Дорошенко Ю. І. Податковий комплаєнс як один із факторів ефективного усунення податкових ризиків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 345–347.

170. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

171. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 14 листопада 2014 року № 1130: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2021 р. № 637. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1657-21#n87> (дата звернення: 02.09.2023).

172. Про затвердження Порядку електронної ідентифікації осіб-нерезидентів, які надають електронні послуги: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2021 р. № 636. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1659-21#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

173. Лабадін В. І. Особливості податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників податку на додану вартість. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 169–176. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/332> (дата звернення: 10.11.2023).

174. Дмитренко Е. С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. *Економіка та право*. 2022. №1. С. 79–88.

175. Дмитренко Е. С. Удосконалення фінансового законодавства в умовах цифровізації фінансової системи України – потреба сьогодення. *Київський часопис права*. 2022. № 1. С.111–116. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/140> (дата звернення: 02.09.2023).

176. Про затвердження форми електронного запиту контролюючого органу щодо витребування в особи - нерезидента узагальненої інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати : Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 656. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1680-21#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

177. Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 657. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1679-21#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

178. Лабадін В. І. Оскарження рішень контролюючого органу нерезидентом – платником податку на додану вартість. *Політико-правова реформа в Україні: теорія, методологія, праксеологія* : зб. матер. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 жовт. 2021 р.). Київ, 2021. С. 110–113.

179. Лабадін В. І. Діджиталізація адміністративного судочинства як передумова ефективного захисту прав платника ПДВ – нерезидента. *Права та свободи людини в умовах особливого періоду* : зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 червня 2023 р.). Київ, 2023. С. 122–125.

180. Стріяшко Г.М., Терєпа С. В. Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права. *Ірпінський юридичний часопис*. 2021. Вип. 3 (7). С.132-138.

181. Лабадін В. І. Розвиток електронних сервісів як передумова ефективної взаємодії контролюючого органу із платниками податків-нерезидентами. *Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних процесів* : зб. тез доп. учасн. Всеукр. наук.-практ. інтерн.-конф. (м. Черкаси, 26-27 листоп. 2020 р.). Черкаси, 2020. С. 123–124.

182. Теремецький В. І. Соціальне спрямування податкових правовідносин – новий орієнтир податкової політики держави. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Право*. 2011. Вип. 17. С. 170–173.

183. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 р. № 211. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

184. Про встановлення карантину з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої

коронавірусом SARS-CoV-2: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2020 р. № 392. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

185. Про встановлення карантину та запровадження посиленіх протиепідемічних заходів на території із значним поширенням гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2020 р. № 641. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/641-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

186. Про встановлення карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

187. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 02.09.2023).

188. Дмитрик О. О., Казмірук К. О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 115–120.

## ДОДАТКИ

Додаток А.

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ  
ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ**

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Vitalii Labadin. Mechanisms for taxation by VAT of transactions on cross-border supply of services in electronic commerce: international context and Ukraine. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1 (113). Pages 274-280. URL: <https://er.dduvs.in.ua/handle/123456789/10247>. DOI: <https://doi.org/10.31733/2078-3566-2021-5-274-280>.

2. Лабадін В. І. Проблемні питання порядку взаємодії платника податку на додану вартість – нерезидента і контролюючого органу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 253–257. URL: [http://sej.org.ua/6\\_2022/59.pdf](http://sej.org.ua/6_2022/59.pdf). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-6/59>.

3. Лабадін В. І. Особливості правового статусу нерезидента – платника податку на додану вартість, який постачає електронні послуги. *Київський часопис права*. 2022. № 3. С. 73–79. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/205>. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2022.3.11>.

4. Лабадін В. І. Особливості податкового контролю у формі перевірок нерезидентів – платників податку на додану вартість. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 169–176. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/332>. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.23>.

5. Лабадін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. *Актуальні проблеми держави і права*. 2023. Вип. 99. С. 87–92. URL: <http://apdp.in.ua/v99/12.pdf>. DOI: <https://doi.org/10.32782/apdp.v99.2023.12>.

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

6. Лабадін В. І. Актуальні законодавчі тенденції оподаткування операцій з постачання нерезидентами (мультинаціональними компаніями) послуг в Україні. *Інноваційні підходи до правового регулювання суспільних відносин: науково-практичний дискурс* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 09 квіт. 2020 р.). Київ, 2020. С. 92–95. Форма участі – дистанційна.

7. Лабадін В. І. Актуальні тенденції оподаткування прибутків мультинаціональних компаній. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн* : матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 25-26 верес. 2020 р.). Запоріжжя, 2020. С. 62–65. Форма участі – дистанційна.

8. Лабадін В. І. Розвиток електронних сервісів як передумова ефективної взаємодії контролюючого органу із платниками податків-нерезидентами. *Актуальні питання державотворення в контексті сучасних цивілізаційних процесів* : зб. тез доп. учасн. Всеукр. наук.-практ. інтерн.-конф. (м. Черкаси, 26-27 листоп. 2020 р.). Черкаси, 2020. С. 123–124. Форма участі – дистанційна.

9. Лабадін В. І. Проблеми участі платника податків-нерезидента у судовому засіданні в режимі відеоконференції. *Судова влада в системі стримувань та противаг демократичного суспільства: компаративна теорія і практика* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 січ. 2021 р.). Київ, 2021. С. 135–138. Форма участі – дистанційна.

10. Лабадін В. І. Оскарження рішень контролюючого органу нерезидентом – платником податку на додану вартість. *Політико-правова реформа в Україні: теорія, методологія, праксеологія* : зб. матер. наук.-практ.

конф. (м. Київ, 15 жовт. 2021 р.). Київ, 2021. С. 110–113. Форма участі – дистанційна.

11. Лабадін В. І. Діджиталізація адміністративного судочинства як передумова ефективного захисту прав платника ПДВ – нерезидента. *Права та свободи людини в умовах особливого періоду* : зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 червня 2023 р.). Київ, 2023. С. 122–125. Форма участі – дистанційна.



Україна

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

імені Вадима Гетьмана

03057, м. Київ, пр-т Берестейський (пр-т Перемоги), 54/1. e-mail: office@kneu.edu.ua

Тел.: (044) 456-50-55, (044) 371-61-19. ЄДРПОУ: 02070884

26.09.2023 № 06/34-535

На № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

Видана Лабадіну Віталію Ігоровичу, здобувачувищої освіти ступеня доктора філософії кафедри публічного та міжнародного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана спеціальністю 081 «Право», про те, що результати його дисертаційного дослідження на тему «Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції» використовуються науково-педагогічними працівниками кафедри публічного та міжнародного права під час викладання ними навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податкове консультування», а також для підготовки відповідного навчально-методичного забезпечення.

Окремі положення дисертації використовувалися у науковій діяльності кафедри публічного та міжнародного права при підготовці монографій, наукових статей і можуть стати основою для подальших досліджень проблем податкового права.

Використання результатів дисертаційного дослідження здобувача Лабадіна В.І. дало змогу підвищити якість підготовки фахівців за спеціальністю 081 «Право» у Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана.

Проректор з науково-педагогічної роботи  
доктор економічних наук, професор



Анатолій КОЛОТ

Завідувач кафедри публічного  
та міжнародного права,  
доктор юридичних наук, професор

Оксана КУЗЬМЕНКО

002263



**INTEGRITES**

КИЇВ  
АСТАНА  
АЛМАТИ  
  
МЮНХЕН\*  
ЛОНДОН\*

12 вересня 2023 р.

**АКТ**

**про впровадження результатів дисертації Лабадіна Віталія Ігоровича на тему  
«Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і  
послуг у сфері транскордонної електронної комерції» у діяльність  
Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС»**

Цим актом засвідчую, що результати дисертаційного дослідження Лабадіна Віталія Ігоровича на тему «Правове регулювання оподаткування операцій з постачання електронних товарів і послуг у сфері транскордонної електронної комерції» використані у практичній діяльності Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС» (ідентифікаційний код в ЄДРПОУ 41031255) при наданні правничої допомоги клієнтам з питань застосування законодавства щодо оподаткування електронних послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, а також з інших пов'язаних питань.

Висновки та пропозиції, викладені у дисертації Лабадіна Віталія Ігоровича, є актуальними та мають важливе практичне значення для забезпечення належного застосування низки положень податкового законодавства України. Використання таких результатів у практичній діяльності засвідчило їх обґрунтованість і доцільність застосування для надання висококваліфікованої правничої допомоги.

У дисертації також наведені виявлені недоліки правового регулювання у частині оподаткування електронних послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, та запропоновано шляхи усунення таких недоліків шляхом внесення змін до податкового законодавства України. Адвокатське об'єднання «ІНТЕГРІТЕС» підтримує постійний зв'язок з бізнес-асоціаціями з метою виявлення актуальних проблем правового регулювання та правозастосування, з якими зіштовхуються представники бізнесу, у зв'язку з чим вважаємо, що запропоновані у дисертації Лабадіна Віталія Ігоровича зміни до податкового законодавства України можуть бути винесені на розгляд такими бізнес-асоціаціями із подальшим їх направленням суб'єктам права законодавчої ініціативи з пропозиціями щодо внесення таких змін до відповідного законодавства України.

**Керуючий партнер**

**Адвокатського об'єднання «ІНТЕГРІТЕС»**

**Олексій ФЕЛІВ**



1, DOBROVOLCHUKH BATALIONIV ST. ВУЛ. ДОБРОВОЛЬЧИХ БАТАЛЬЙОНІВ, 1  
01015 KYIV 01015 КИЇВ  
UKRAINE УКРАЇНА  
TEL/ТЕЛ +380 (44) 391 38 53 FAX/ФАКС +380 (44) 391 38 54  
INFO@INTEGRITES.COM WWW.INTEGRITES.COM

\* КОНТАКТНІ ОФІСИ