

**Оксана Николаевна Гаркушенко,***канд. экон. наук, с.н.с.*

Институт экономики промышленности НАН Украины,

03057, Украина, г. Киев, ул. Желябова 2.

E-mail: garkushenko.o.n@gmail.com;

**Мерил Тиель,***Ph.D. International Law, Ph.D.*

Институт политических исследований,

13625, Франция, Экс-ан-Прованс, ул. де Гастон де Сапорта, 25

E-mail: m.thiel@live.fr

## НДС В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ: УРОКИ ДЛЯ УКРАИНЫ

Вопреки репутации НДС как удобного инструмента аккумулирования значительных налоговых поступлений в бюджет при сравнительно малых административных затратах, широкое применение новых информационно-коммуникационных технологий и распространение в мире электронной коммерции существенно сказывается на эффективности этого налога, повышает риск возникновения неналогообложения или двойного налогообложения и нарушает принцип справедливости между товарами (услугами), которые продаются (предоставляются) традиционным образом и онлайн.

Обозначен основной перечень проблем при обложении НДС операций в сфере электронной коммерции и определены основные подходы, которые ведущие страны (в экономическом смысле и с позиции развития электронной коммерции) планируют применять или уже применяют к их решению.

Международными организациями и объединениями (ОЭСР, ЕС) подтверждено, что операции в сфере электронной коммерции должны облагаться НДС по принципу страны назначения и все продавцы должны быть зарегистрированы как плательщики этого налога в странах расположения своих клиентов. Однако все еще остаются проблемы международной кооперации и координации, связанные с применением НДС.

Для менее развитых стран, стран с эмерджентной экономикой и стран, которые планируют войти в ЕС (Украина и др.), остаются нерешенными не только присущие развитым странам проблемы с обложением НДС операций в электронной коммерции, но и те, которые препятствуют развитию электронной коммерции в них и / или присоединению к ЕС.

Предложены рекомендации по совершенствованию законодательства о налогообложении электронной коммерции в Украине и общие рекомендации, которые должны способствовать развитию этого вида торговли в стране.

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, электронная коммерция, материальные товары, нематериальные товары, международная торговля, системы НДС.

JEL: H250, L810, F19

Активное развитие информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) в глобальном масштабе, помимо того, что вызвало очередную промышленную революцию, известную как Индустрия 4.0, и стало основой нового технологического

уклада, также сказалось на способах ведения торговли и продвижения продукции (электронная коммерция), распространении торговли товарами, не имеющими физической формы.

© О.Н. Гаркушенко, М. Тиель, 2018

Тогда как распространение электронной коммерции может восприниматься потребителями как удобный способ приобретения товаров и услуг, что экономит им время и деньги, а производителями товаров (среди которых есть и промышленные предприятия) – как эффективный способ распространения продукции, определение спроса и предпочтений клиентов, правительствами это явление может восприниматься не столь позитивно.

Последнее вызвано тем, что электронная коммерция, как и многие другие явления в истории цивилизаций, на первых этапах своего существования генерирует доходы преимущественно для своих непосредственных участников (производство, распространение, использование и т.д.). Бюджет (страны, местный) при этом не получает налоговых поступлений (или получает лишь незначительную их часть), которые можно было бы направить на финансирование социальных программ. Попытки правительств усовершенствовать налоговую систему или отдельные налоги побуждают производителей к инновациям, направленным в том числе на легальное сокращение налоговых обязательств. И такой процесс совершенствования налогов и ответные инновации производителей с целью уменьшения налоговых обязательств фактически бесконечны. Причем в этом своеобразном соревновании государственные органы обычно отстают от производителей и предпринимателей [12, с. 90-91].

В современном мире наиболее наглядно проблемы несовершенства налогов в контексте их применения к операциям в сфере электронной коммерции можно исследовать на примере двух таких крупных в структуре налоговых поступлений в бюджеты стран налогов, как налог на прибыль предприятий и налог на добавленную стоимость (НДС).

НДС (англ. *Value added tax – VAT*) и почти его полный аналог – налог на товары и услуги (англ. *Goods and services tax –*

*GST*<sup>1</sup>) создавались в эпоху, когда современные цифровые техника и технологии большинству населения планеты могли показаться смелыми фантазиями, а не близкой реальностью. Также в тот период не наблюдалось такой интенсивной международной торговли, в том числе международных торговых операций, которые осуществляют конечные потребители-физические лица.

НДС и GST создавались как косвенные налоги, ориентированные на внутренний рынок и способные обеспечить формирование значительных налоговых поступлений при сравнительно небольшом сопротивлении им со стороны налогоплательщиков и расходах на их администрирование.

Они до сих пор играют существенную роль в формировании налоговых поступлений в бюджеты стран и их субфедеральных единиц. Так, по Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) поступления НДС в период с 2000 по 2015 г. в среднем составляли от 6,2 до 6,7% суммарного ВВП стран-членов этой организации, или от 19,4 до 20,1% всех их налоговых поступлений за аналогичный период [24]. В 2016 г. поступления НДС составили в среднем 7% ВВП 28 стран-членов ЕС (от 3,4% ВВП в Чехии до 13% ВВП в Венгрии) [10]. В Украине поступления от НДС по приблизительным оценкам в 2016 г. составили 235,51 млрд грн, или 10,41% ВВП страны.

---

<sup>1</sup> В Канаде используются еще гармонизированные налоги на товары и услуги (англ. *Harmonized goods and service tax – HST, Quebec goods and service tax – QST*). Они аналогичны GST. Тогда как GST является федеральным налогом, HST применяется дополнительно к GST на уровне провинций, а QST существует исключительно в провинции Квебек в дополнение к федеральному GST. GST и HST поступают в Канадское агентство по доходам (англ. *Canadian Revenue Agency – CRA*), откуда GST поступает в федеральный бюджет, а HST распределяется между провинциями, из которых этот налог был получен. QST поступает сразу в бюджет Квебека, в распоряжение CRA из этой провинции поступает только GST [11].

Однако глобализация и развитие электронной коммерции подрывают основы НДС из-за того, что определение мест приобретения и потребления товара (услуги), местонахождения покупателя (это те элементы, на которых строится обложение НДС и GST) становится все более сложной и затратной задачей для налоговых органов.

С развитием электронной коммерции и цифровых технологий изменилась сама природа товаров: появились книги, аудио- и видеофайлы в электронном формате, а не на бумажных носителях, дисках, кассетах и т.д., лицензии на программное обеспечение, онлайн-трансляции. Также стоит отметить, что в рамках перехода к Индустрии 4.0. делается существенный акцент на услуги (в первую очередь в сфере информации и коммуникаций), происходит все большая кастомизация, индивидуализация товаров и уменьшение значения промышленного производства в привычном виде [41, с. 18].

По некоторым оценкам только объемы розничных транзакций в рамках электронной коммерции в 2017 г. превысили 2 трлн долл. и по прогнозам со временем они будут только увеличиваться [29]. Но налоговые системы стран не успевают адаптироваться к таким быстрым изменениям, что приводит к потерям налоговых поступлений в глобальных масштабах.

В мире активно проводятся исследования по совершенствованию системы НДС с учетом развития электронной торговли. Основной работой в этом смысле можно считать предложенный ОЭСР План действий по предотвращению размывания налоговой базы и перемещения прибылей (англ. *Base erosion and profit shifting (BEPS) project, final BEPS package*) [23], в котором содержатся рекомендации для стран-членов этой организации по совершенствованию национальных систем НДС и налога на доходы корпораций в новых реалиях усиленной глобализации и широкого распространения цифровых технологий. Однако эти рекомендации носят достаточно

общий характер и не учитывают существующей экономической ситуации в отдельных странах, особенностей налогового законодательства, уровня развития информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) и ИКТ-инфраструктуры в них.

Конкретные меры по совершенствованию систем НДС принимает ЕС. Они подробно рассмотрены в работах М.С. McLure [20; 21].

Следует отметить, что ответить на вопросы о том, насколько действующие системы НДС эффективны в условиях развития электронной коммерции (то есть провести количественные оценки), на какие конкретно проблемы функционирования НДС следует обратить внимание в первую очередь и насколько эффективны уже осуществленные мероприятия, достаточно сложно. Это обусловлено тем, что обычно экономическая наука при разработке теорий, их проверке, определении эффективности тех или иных мероприятий оперирует значительными объемами информации (статистической, законодательной и т.д.) для увеличения надежности и достоверности выводов и результатов.

Глобализация, внедрение в экономические процессы ИКТ, развитие электронной коммерции – явления сравнительно новые. Пока нет значительного объема информации, который бы позволил давать достаточно надежные оценки и рекомендации. Поэтому большинство научных публикаций о применении НДС к электронной коммерции преимущественно является обзором изменений в налоговом законодательстве стран (М.С. McLure [20; 21]), проблем с налоговым законодательством, мешающих развитию электронной коммерции в конкретной стране или негативно сказывающихся на поступлениях НДС от операций в сфере электронной коммерции (D.Panigrahi та M. S. K.Sarangi [26], J. Li, [18], G. A. de Lima [19]). Но даже таких работ существует сравнительно мало и не во всех странах мира. В частности, в Украине их фактически нет.

Целью статьи является определение направлений решения проблем с применением НДС к электронной коммерции в Украине с учетом опыта в этой сфере зарубежных стран и объединений, норм национального законодательства и интеграционных устремлений страны.

### **НДС в доцифровую эпоху: краткий обзор**

В настоящее время более 150 (70%) стран мира используют именно НДС или GST [16]. Разница между этими налогами заключается преимущественно в том, как рассчитывается сумма налога (на каждый товар в отдельности или на весь товар в чеке / инвойсе) и как отмечается цена товаров на ценниках (сразу с налогом или цена без налога, а в момент расчета на кассе в сумму чека добавляется еще и сумма налога). С учетом отмеченного названия НДС и GST в рамках этой работы будут использоваться как синонимы.

Идея НДС была предложена еще в 1920-е годы. Впервые этот налог был применен (в ограниченной форме) во Франции в 1954 г., апробирован в полной форме в Кот-д'Ивуаре и Сенегале в 1960-х годах, после чего стал активно внедряться в налоговые системы стран мира [5].

С момента образования Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС) и его преемника – ЕС наличие НДС в налоговой системе страны стало одним из важнейших условий для членства в этих образованиях [31].

НДС направлен на налогообложение добавленной стоимости товара (работы, услуги). Его суть заключается в том, что на каждом этапе продвижения товара к конечному потребителю на цену товара начисляется НДС и сумма счета с НДС выставляется покупателю к оплате. Покупатель платит эту сумму, а продавец вносит ее (налоговые обязательства) за вычетом суммы «входного НДС» (налогового кредита), образовавшегося, когда он сам выступал покупателем сырья, материалов и т.п., в бюджет. То есть только конечный

покупатель платит всю сумму НДС, а продавец товара (услуги) вносят в бюджет суммы НДС, составляющие части от общей суммы этого налога [36, р. 387].

Такой способ формирования налоговых обязательств соответствует принципу частичных платежей (англ. *principle of fractionated payment*) и направлен на уменьшение потерь бюджетом поступлений от НДС в случае, если в цепочке продвижения товара к конечному покупателю появится недобросовестный налогоплательщик или мошенник [42].

Описанный механизм получил название прямого, однако в мире известен и обратный механизм начисления налоговых обязательств. Его суть заключается в том, что при продвижении товара от одного продавца к другому расчеты осуществляются без НДС. Сам налог начисляется на цену товара, информация об этих суммах декларируется в инвойсе и передается налоговым органам, но, поскольку в денежной форме движение этих сумм не происходило, у участников сделки не возникает ни налоговых обязательств, ни налогового кредита. И только в случае продажи товара (услуги) конечному потребителю с последнего взимается цена товара с НДС, а сумма НДС перечисляется последним в цепочке продвижения товара продавцом в бюджет.

У такого механизма есть ряд недостатков, он требует существования высокой налоговой культуры в обществе и поэтому до сих пор использовался весьма ограничено [42].

С активизацией международной торговли для предотвращения неналогообложения или двойного налогообложения при осуществлении трансграничных торговых операций возникла необходимость использования принципов определения юрисдикции. В настоящее время их существует два: принцип страны назначения (англ. *country of destination – COD*) и принцип страны происхождения (англ. *country of origin – COO*).

Наиболее используемым в мире и рекомендованным ОЭСР является принцип COD, в соответствии с которым экспорт облагается по ставке 0%, а импорт – по ставкам НДС, действующим в стране-импортере.

По принципу COO товары облагаются НДС там, где они производятся (покупаются), экспорт облагается по ставкам НДС страны-экспортера, импорт не облагается (если он предназначен для конечного потребления, а не перепродается и т.д.) [3, с. 22-23, 4, с. 2]. Сейчас этот принцип используется в отношении некоторых услуг в странах с НДС в соответствии с национальным законодательством (хотя в ЕС ведутся работы в направлении обложения НДС всех услуг по принципу COD) и в случае трансграничного шоппинга (англ. *cross-border shopping*) физическими лицами, если последние по каким-то причинам не задекларировали возврат НДС в стране временного пребывания [20; 21].

### ***НДС в цифровую эпоху: проблемы и вызовы***

Развитие и распространение ИКТ и электронного оборудования привели в итоге к развитию электронной торговли (англ. *e-commerce*), которую ОЭСР определяет как "...the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders"<sup>1</sup> [18, с. 9].

Более широким определением электронной торговли является использование компьютерных сетей для содействия производству, распространению, продаже и доставке товаров и услуг [21].

В одном только ЕС в 2008 г. на долю электронной торговли приходилось 12% общего объема торговли в этом объединении, а в 2016 г. этот показатель возрос до 18% [9]. В мировом масштабе показатели объемов и динамики электронной торговли

впечатляют еще больше: в 2014 г. объемы только розничной электронной торговли составили 1,34 трлн долл., в 2017 г. – 2,3, в 2018 г. они должны составить 2,84, в 2021 г. – 4,88 трлн [29]. По некоторым оценкам [30], объемы электронной торговли в 2025 г. составят до 50% общей мировой экономики.

На первых этапах развития электронной торговли происходила торговля товарами в физической форме (англ. *tangible*), например, печатными книгами, оборудованием и т.п. Но с развитием электронной торговли, совершенствованием и распространением электронного оборудования и ИКТ в мире растет спрос на услуги и товары в нематериальной форме (англ. *intangible*). Например, книги, аудио- и видеозаписи в электронной форме, программное обеспечение сейчас можно скачать на персональные электронные устройства через сеть Internet, а не приобрести на диске или другом физическом носителе.

Динамика роста объемов электронной торговли именно нематериальными товарами и услугами впечатляет: в 2013 г. в мире было приобретено таких товаров на сумму 102 млрд долл., в то время как в 2012 г. этот показатель составлял 64 млрд. Совокупный доход организаций, осуществляющих электронную торговлю нематериальными товарами и услугами, в 2013 г. превысил 26 млрд долл., что на 31% больше, чем в 2012 г.

Общемировой объем рекламных услуг в Internet (также относятся к нематериальным товарам и услугам) в 2012 г. достиг 100,2 млрд долл., что составило 20% всего мирового объема рекламных услуг и на 17% превысило показатели 2011 г. [18, с. 12].

Следует отметить, что такое распространение операций с нематериальными товарами может означать также и изменение принадлежности предприятия к виду экономической деятельности. То есть развитие ИКТ позволяет предприятию вместо производства и продажи товара в материальной форме разработать цифровой макет

<sup>1</sup> «...продажа или приобретение товаров или услуг, осуществляемых через компьютерные сети с помощью методов, созданных именно с целью получения или размещения заказов».



такого товара, продать его, а потребитель, например, с помощью технологий 3D-печати самостоятельно переведет его в материальную форму. В таком случае деятельность предприятия-производителя нематериального товара скорее можно классифицировать как услугу, а не производство товара, что потребует от него передачи информации об изменении осуществляемого вида экономической деятельности (например, с промышленности на сферу услуг) в органы статистики, налоговые органы и пр. Либо же дальнейшее развитие ИКТ потребует внесения изменений или совершенствования действующего Классификатора видов экономической деятельности. Это может повлечь за собой изменения в налоговых нормах, которые будут применяться к предприятиям, изменившим паттерн экономического поведения и выпускаемой продукции.

Интерес представляет и то, что более 90% клиентов предприятий, работающих в сфере электронной коммерции, относятся к предприятиям (то есть *business-to-business* – B2B), тогда как на сделки между бизнесом и конечными потребителями-физическими лицами или лицами, не зарегистрированными как налогоплательщики (*business-to-consumer* – B2C), приходится меньше 10% всей клиентуры таких предприятий [18, с. 10].

Поскольку по численности предприятий в мире меньше, чем населения, и обычно предприятия обязаны предоставлять финансовую, статистическую и налоговую отчетность, их издержки, в том числе в сфере электронной коммерции, отследить несколько проще и дешевле с позиций администрирования налогов. С учетом этого на современном этапе развития электронной торговли все операции, осуществляемые в ее рамках, для дальнейшего анализа особенностей их обложения НДС и GST можно разделить на 4 группы в зависимости от типа товаров (услуг) и клиентуры: *B2B-tangible*, *B2B-intangible*, *B2C-tangible*, *B2C-intangible*.

Данное распределение важно с позиций администрирования и обложения НДС в разных странах.

Помимо отмеченных выше операций по электронной торговле, существует еще один – между бизнесом и правительством (*business-to-government* – B2G). Но кроме экономических причин и предпочтений клиентов (как в случае с операциями B2B и B2C), операции B2G определяются рядом других факторов: нормами национального законодательства по организации и масштабам государственных закупок; политическими причинами (например, то, как и на что тратит бюджетные средства конкретное правительство, может сказаться на отношении к нему избирателей); вопросами национальной безопасности и сохранения суверенитета (последнее особенно касается закупки программного обеспечения для государственных учреждений); вопросами развития приоритетных отраслей промышленности или поддержки стратегически важных национальных предприятий и т.п. Такой широкий спектр вопросов и нюансов выходит за рамки данной статьи и требует отдельного исследования.

При обложении GST и НДС особую актуальность приобретают вопросы физического расположения продавца и покупателя. Это обусловлено тем, что в странах с НДС (в первую очередь при осуществлении импортно-экспортных операций) должен соблюдаться принцип нейтральности налогов, принцип COD; необходимо препятствовать проявлениям двойного налогообложения или неналогообложения. Физическое присутствие на территории одной страны (объединения стран) продавца и покупателя при этом играет ключевую роль.

Важным моментом при обложении НДС операций в сфере электронной торговли является то, в какой роли в данной конкретной сделке выступает предприятие по электронной торговле. Оно может продавать собственные товары и услуги (на стоимость которых должен начисляться налог) или выступать электронной торго-

вой площадкой, где встречаются продавец и покупатель, и получать процент от сделки или плату за предоставление торгового места. В последнем случае НДС может вообще не взиматься.

Следующим этапом является вопрос о сборе НДС с конечных продавцов и перечисления соответствующих сумм в бюджет: эти полномочия могут быть возложены на предприятия электронной торговли, электронные торговые площадки, самих потребителей или даже банковские учреждения<sup>1</sup>.

В конечном итоге возникает вопрос о том, как при электронной торговле между странами должны взаимодействовать правительства и фискальные службы этих стран с целью получения налоговых поступлений, избегания двойного налогообложения или неналогообложения.

То есть обложение НДС операций в электронной торговле будет определяться рядом факторов:

- 1) вид товара или услуги;
- 2) кто является покупателем товара или услуги;
- 3) физическое расположение покупателя и продавца;
- 4) роль, которую играет конкретное предприятие электронной торговли в рамках конкретной сделки;
- 5) на кого возложена обязанность сбора и перечисления в бюджет налогов;
- 6) как должны взаимодействовать правительства и налоговые органы при осуществлении электронной торговли между странами.

Эти факторы в различных странах учитываются по-разному.

#### ***Опыт зарубежных стран по обложению НДС/GST операций в сфере электронной коммерции***

Основные рекомендации по обложению этими налогами операций в сфере электронной коммерции были предложены ОЭСР в рамках Руководства по международному обложению НДС/GST (англ. *International VAT/GST guidelines*) [22] и Планом действий по предотвращению размывания налоговой базы и перемещения прибылей (англ. *Base erosion and profit shifting (BEPS) project, final BEPS package*) [23].

Данными документами установлено, что НДС должен быть нейтральным налогом независимо от вида коммерции (электронная или традиционная – офлайн-торговля), чем осуществляется торговля (материальные или нематериальные блага) и кому осуществляется продажа товаров (бизнес или конечные потребители).

Для поддержания принципа нейтральности НДС и соблюдения обложения этим налогом по принципу СОД рекомендуется ввести обязательную регистрацию продавцов в странах продажи товаров с одновременным введением возможности проверки НДС-номеров через электронные базы данных и осуществлять международную координацию своих действий по этому налогу [35, с. 21-22].

---

<sup>1</sup> В случае с банками гипотетически правительства стран могут возложить на них обязанность устанавливать дополнительное программное обеспечение и определять, осуществляет их клиент операции по покупке товаров или услуг в рамках электронной коммерции. Если да, то на банки можно было бы возложить обязанность взимать с таких клиентов НДС, а потом - перечислять его в бюджет. Таким образом, государство смогло бы обеспечить себе поступление НДС со всех приобретений товаров и услуг, осуществляемых через каналы электронной коммерции, и обложение НДС осуществлялось бы по принципу СОД [35, с. 26-27]. Но банковский сектор противостоит таким предложениям [2, с. 673]. Аргументом при этом выступает то, что такие функции выходят за рамки банковской деятельности, их выполнение может нарушить права клиентов банков в части сбережения банковской тайны и чрезмерно увеличить расходы банковских учреждений. Кроме этого, реализация такого предложения требует глобальной кооперации и координации действий правительств и финансовых учреждений для предотвращения случаев двойного налогообложения. Пока такое взаимодействие осуществить крайне сложно.

На практике каждая страна или объединение стран применяет эти рекомендации исходя из собственных задач и целей, экономических, технико-технологических возможностей и уровня подготовки в области ИКТ работников фискальных органов, предпринимателей, населения страны<sup>1</sup>.

Так, страны Азии (Япония, Сингапур, Южная Корея) для целей обложения НДС/GST ввели обязательную регистрацию предприятий, желающих осуществлять электронную коммерцию на их территории [30, с. 2]. Вместе с тем для ускорения и упрощения процедуры взимания налогов в этих странах Азии начали активно внедрять возможности цифровой экономики и ICT-технологий для заполнения налоговых деклараций и уплаты налогов онлайн (в том числе по НДС), что нашло поддержку у налогоплательщиков всех видов экономической деятельности. Так, в Японии доля подачи деклараций по НДС в электронной форме составила 53% в 2011 г. и 63% в 2013 г., в Южной Корее – 79 и 83, в Сингапуре – по 100% соответственно. В ряде развивающихся стран такой процент увеличивается: Таиланд (от 14 до 63%), Филиппины (от 12 до 16%) [25].

В Австралии, Южной Корее и ЕС электронные торговые площадки должны регистрироваться как плательщики НДС / GST, начислять эти налоги от имени продавцов, осуществляющих на них свои операции по торговле товарами и услугами в электронной форме, взимать соответствующие суммы налогов с покупателей и вносить их в бюджеты этих стран [38, с. 17].

Интересным и полезным представляется опыт обложения НДС операций, осуществляемых посредством электронной площадки Uber в провинции Квебек (Канада).

Uber – это онлайн-платформа по организации перевозок (англ. *ridesharing platform*), объединяющая пассажиров и

<sup>1</sup> Подробнее о связи между ИКТ, уровнем экономического развития страны и уровнем подготовки населения в области ИКТ в источнике [44].

независимых перевозчиков. Комиссионные этой компании составляют от 20 до 30% от стоимости перевозки, тарифы на перевозку для работающих с этой компанией перевозчиков жестко регламентированы.

По действующему законодательству Канады перевозчикам, работающим через Uber, необходимо зарегистрироваться в качестве плательщиков GST/HST, начислять эти налоги при каждой перевозке пассажиров и вносить их в бюджет. При жестко установленном тарифе суммы GST/HST уже должны быть включены в стоимость перевозки. Но поскольку Uber устанавливает тарифы без учета GST/HST в Канаде, то суммы этого налога перевозчики должны платить «из собственного кармана».

В провинции Квебек эта проблема отчасти решена. Здесь с 2016 г. на законодательном уровне Uber заставили сотрудничать с правительством, собирать и вносить в бюджет провинции GST и его аналог на уровне провинции – QST от имени перевозчиков. И это сделано в дополнение к тому, что все перевозчики, использующие данную платформу, должны быть зарегистрированы в качестве плательщиков GST / QST и иметь лицензию водителей такси и лимузинов.

С учетом этого и описанной выше тарифной политики Uber компания компенсирует своим партнерам-водителям в Квебеке 6% их еженедельных заработков для частичного покрытия деловых расходов (сервисное обслуживание автомобиля, горючее, поддержка автомобиля в надлежащем состоянии).

Вопрос обложения GST/HST комиссионных Uber, полученных от деятельности этой компании в Канаде, остается открытым, поскольку по действующему законодательству физического присутствия Uber в стране нет, то есть нет и оснований для обложения этими налогами. Также пока не представляется возможным с позиций национального и международного законодательства заставить зарубежную компанию платить локальные налоги на потребление. Если бы такие основания



существовали, то ежегодно Канада только от компании Uber получала бы от 4,9 до 7,4 млн долл. поступлений GST / HST.

Учитывая такие суммы, правительство Канады и ее провинций сейчас работает над совершенствованием определения в законодательстве терминов «физическое присутствие» с целью охвата GST/HST торговых площадок, онлайн-платформ и т.д. [38, с. 10-11]. Также в этой стране пытаются ввести обязательную регистрацию как плательщика GST/HST в каждой провинции, где предприятие (канадское или иностранное) осуществляет свою деятельность, и заставить электронные торговые площадки контролировать деятельность своих клиентов, предлагающих свои товары и услуги через них потребителям из Канады, в части начисления и уплаты ими GST/HST. Однако действенных рычагов для реализации такого принуждения (как минимум, в отношении иностранных предприятий) пока нет.

Следует отметить, что даже при условии нахождения таких рычагов смысл регистрироваться в Канаде будет только у предприятий в сфере электронной коммерции со значительными объемами продаж в этой стране. Регистрация малых и даже средних предприятий, так же, как и контроль операций между ними и покупателями из Канады, представляется слишком затратным процессом как для фискальных органов Канады, так и для потребителей и владельцев таких предприятий.

#### *НДС и электронная торговля в ЕС*

Как известно из истории налогов, масштабное применение НДС началось со стран Европы, где этот налог сначала выступал залогом аккумулирования достаточных средств в бюджеты стран для дальнейшей реализации ими собственных государственных программ и совместных европейских программ. Данный налог все еще остается одним из важнейших в ЕС, поэтому именно в этом объединении предпринимаются постоянные и довольно успеш-

ные меры по преодолению его недостатков. Меры по совершенствованию обложения НДС электронной коммерции в настоящее время являются здесь одной из приоритетных задач.

Примерно с 2001 г., когда в ЕС начала развиваться электронная коммерция, обложение НДС осуществляется по схеме, представленной в таблице.

В ЕС к 2018 г. были в целом урегулированы вопросы обложения НДС импортных операций типа B2B в сфере электронной коммерции как материальными, так и нематериальными благами. Обложение НДС операций типа B2C-intangible в пределах ЕС и импорта, поступившего из-за пределов этого объединения, фактически никак не регулировалось, что приводило к неналогообложению этих операций. При применении НДС в электронной коммерции к операциям типа B2C-tangible в пределах ЕС возникали сложности. Так, сначала этот налог уплачивался в стране происхождения товаров (то есть по принципу COO), что приводило к спорам между странами-членами относительно справедливости получения поступлений данного налога. В то же время, поскольку ставки НДС в странах-членах различаются и не было механизма перераспределения поступлений НДС в бюджет именно той страны, где находится покупатель, соблюдение принципа COD при этих условиях было крайне сложной проблемой. Первым шагом к ее решению стало требование регистрации предприятий в сфере электронной торговли в качестве плательщиков НДС в стране-члене нахождения покупателя. При этом если сумма операций типа B2C-tangible не превышает некий лимит (разный в разных странах-членах), то продавец должен применять к таким операциям принцип COO. В противном случае он должен сначала зарегистрироваться как плательщик НДС в стране-члене, где планируется осуществлять торговлю, и платить НДС по принципу COD и по действующим в такой стране ставкам НДС.

Применение НДС к импортным операциям в сфере электронной торговли в ЕС до 2018 г.<sup>1</sup>

Вид операции	Географическое направление операций	Как используется НДС
B2B-tangible	Из-за пределов ЕС	Обложение на границе или при получении товара на почтовом отделении
	В пределах ЕС	Механизм обратного начисления обязательств по НДС*
B2B-intangible	Из-за пределов ЕС	Механизм обратного начисления обязательств по НДС
	В пределах ЕС	
B2C-tangible	Из-за пределов ЕС	Обложение на границе или при получении товара на почтовом отделении
	В пределах ЕС	Товары облагаются по ставкам НДС страны происхождения, т.е. по принципу СОО, или если продавец зарегистрирован как плательщик НДС в стране продажи – по принципу COD
B2C-intangible	Из-за пределов ЕС	Проблемный участок, не определено, как применять НДС
	В пределах ЕС	

<sup>1</sup> Составлено по источникам [20; 21].

\* Подробные разъяснения сущности механизма обратного начисления обязательств по НДС, его преимуществ и недостатков приведены, в частности, в источнике [42].

Данное требование привело к тому, что большинство продавцов из ЕС, работающих в сфере электронной коммерции, осуществляющих операции типа B2C-tangible и имеющих сравнительно небольшой товарооборот, выбирали для регистрации в качестве плательщика НДС страну с низкими ставкам этого налога (например, Люксембург с самой низкой в ЕС ставкой НДС – 15%) и/или высоким пороговым значением объема товарооборота, начиная с которого требуется регистрация в качестве плательщика НДС в других странах-членах [20]. То есть на начало 2018 г. проблемы с обложением НДС операций типа B2C-tangible в электронной коммерции в рамках ЕС были решены частично.

Для преодоления недостатков и сложностей, связанных с начислением и взиманием НДС, в ЕС в период с 2018 по 2021 г. проводится комплекс мероприятий по упрощению системы этого налога [30, с. 2]. В его рамках всем продавцам (как традиционным, так и в сфере электронной коммерции) рекомендуется регистрироваться как плательщик НДС в какой-либо

одной стране-члене ЕС, а также присоединиться к Mini-One Stop Shop (MOSS) для организации перераспределения поступлений НДС в бюджет именно той страны ЕС, где находится покупатель товара. При этом продажа товаров и услуг незарегистрированными продавцами становится нелегальной.

MOSS начал использоваться в ЕС с 01.01.2015 г. в соответствии с положениями Директивы 2006/112/ЕС [32] и Постановления Совета ЕС № 967/2012 [33]. Его суть заключается в том, что предприятие-поставщик товаров (услуг) раз в квартал передает через электронные средства связи в MOSS отчетность по операциям с клиентами-неплательщиками НДС из стран-членов ЕС и накопленные суммы налоговых обязательств. MOSS, в свою очередь, выступает чем-то средним между клиринговой организацией и особой схемой взаимодействия налоговых органов стран-членов ЕС по НДС, перечисляющей причитающиеся каждой стране-члену ЕС суммы поступлений НДС. То есть MOSS есть в каждой стране-члене ЕС, его деятельность регламентируется как законодательством

стран-членов, так и общеевропейским. Каждая страна-член в рамках своей компетенции следит за тем, чтобы зарегистрированные на ее территории плательщики НДС выполняли обязанности по начислению, уплате НДС, ведению учета и хранению отчетности по этому налогу; организует взаимодействие с налоговыми органами других стран (в пределах операций, происходящих через MOSS); определяет, какие суммы налоговых обязательств в бюджет какой страны-члена ЕС перевести; организует процедуры возврата излишне уплаченных сумм НДС и т.п.

В ЕС MOSS работает по двум схемам: для предприятий, физически расположенных и зарегистрированных в ЕС (англ. *The Union-scheme*) и расположенных за пределами этого международного объединения, однако имеющих клиентов-неплательщиков НДС в пределах ЕС (англ. *The nonUnion-scheme*) [8].

Сначала MOSS можно было применять предприятиям, предоставляющим телекоммуникационные услуги, услуги теле- и радиовещания, иные услуги через электронные средства и технологии связи. Это позволяло избежать таким предприятиям выполнения требования об обязательной регистрации в качестве плательщика НДС в каждой стране-члене ЕС, где расположены (постоянно находятся) их клиенты-неплательщики НДС, а также обеспечивало, обложение НДС данных услуг по принципу COD [8]. С развитием электронной коммерции влияние MOSS распространяется и на нее.

Присоединение к MOSS является добровольным. Но если предприятие осуществило такое присоединение, то все его операции с клиентами из всех стран-членов ЕС должны проводиться исключительно через MOSS.

Предприятия, работающие в сфере электронной коммерции, могут отказаться от услуг MOSS. Однако в таком случае они должны зарегистрироваться в каждой стране-члене ЕС, где у них есть покупатели, и самостоятельно начислять НДС в

каждой из таких стран согласно их законодательству и вносить соответствующие суммы НДС в их бюджеты [1; 27].

Однако даже после реализации всех мер по совершенствованию системы НДС в ЕС сложности останутся. Так, продавец должен определить, кем является покупатель (бизнес или конечный потребитель), откуда он (страна ЕС или другая страна мира), получить от покупателя сведения, подтверждающие его личность (адрес, на который выставлен счет, адрес банковского учреждения клиента, страна, эмитировавшая платежную карту, IP-адрес, с которого клиент делает заказ, страна регистрации sim-карты – из этого перечня обязательно нужно выбрать два любых элемента, номер свидетельства о регистрации плательщика НДС в стране-члене ЕС), сформировать соответствующую документацию, хранить ее 10 лет в электронной форме, в случае необходимости – начислить НДС по ставкам страны, где находится покупатель; через MOSS раз в квартал передавать сведения, касающиеся операций по продажам в сфере электронной коммерции и накопленные суммы налоговых обязательств.

Если покупателем товара выступает бизнес, то начислять и переводить в MOSS НДС не нужно, поскольку в данном случае должен применяться обратный механизм начисления обязательств по НДС. В MOSS продавец должен передать информацию о сделке. Во избежание недоразумений с налоговыми органами и штрафных санкций продавцу следует тщательно проверять, является ли его клиент зарегистрированным в качестве плательщика НДС бизнесом, и хранить всю необходимую документацию 10 лет.

Отмеченные выше меры направлены на максимальный охват клиентов, пользующихся электронной коммерцией, автоматизацию процесса начисления НДС и перераспределения поступлений от этого налога между странами-членами ЕС с соблюдением принципа COD, предотвращение проявлений налоговой конкуренции между

странами и ценовой конкуренции между предприятиями в сфере электронной коммерции. К нарушителям налогового законодательства ЕС и стран-членов планируется применять достаточно жесткие меры: штраф за нарушение может составлять до 200% обязательств по НДС [6, с. 8].

В дальнейшем в ЕС планируется:

1) разработать упрощенную схему регистрации плательщиков НДС, особенно для предприятий, которые находятся за пределами ЕС, но планируют осуществлять операции в ЕС (традиционная и электронная торговля);

2) усовершенствовать и сделать максимально доступным для всех экономических агентов реестр плательщиков НДС, зарегистрированных в любой стране-члене ЕС;

3) наладить MOSS и сделать его доступным максимальному количеству экономических агентов;

4) продолжить процессы кооперации и координации налоговых, таможенных органов стран-членов ЕС и усиления информационного взаимодействия между ними.

Однако даже при условии успешной реализации в ЕС всех мер по совершенствованию системы НДС остается ряд нерешенных проблем. В частности, это касается усложнения и роста издержек на ведение электронной торговли в ЕС, что может привести к вытеснению из данного вида коммерции малых и средних предприятий. Кроме того, в ЕС, так же, как и в остальном мире, пока нет надежных и действенных инструментов принуждения предприятий из сферы электронной коммерции, расположенных за пределами этого объединения, к регистрации в качестве плательщиков НДС, начисления, взыскания с их клиентов этого налога и внесения в бюджеты стран-членов [20; 21].

Преодоление, по крайней мере, последних двух недостатков требует кооперации и координации в глобальном масштабе, что представляется весьма отдаленной перспективой, учитывая разницу в по-

литических курсах, экономическом положении стран мира и то, что такая кооперация и координация может восприниматься некоторыми странами как необходимость отказа от части своих суверенных прав.

Еще одной до конца нерешенной проблемой остается то, что операции типа B2C, не превышающие пороговую сумму (разную в разных странах-членах ЕС), облагаются НДС по принципу COO. Поэтому даже при условии полноценной работы MOSS все еще будет нарушаться принцип COD и происходить налоговая конкуренция между странами-членами (поскольку продавцам все еще будет выгодно регистрироваться в странах с высоким пороговым значением сумм операций, начиная с которых НДС должен уплачиваться по принципу COO). С увеличением количества клиентов – конечных потребителей, объемов и частоты совершаемых ими операций ситуация будет только ухудшаться.

Решить эту проблему можно, если изменить национальное законодательство стран-членов таким образом, чтобы все операции в сфере электронной торговли (независимо от их суммы) облагались НДС по одинаковым правилам. Однако в этом случае есть угроза стремительного роста расходов на администрирование и подрыва принципа экономности данного налога.

Несмотря на существующие на практике проблемы с приведением систем НДС в соответствие с новыми экономическими реалиями, специалисты ОЭСР считают, что в мировых масштабах регистрация в качестве плательщика НДС в стране продажи товара (услуги), выполнение плана BEPS, а также общее улучшение экономической ситуации в странах мира является залогом того, что проблем с НДС в электронной коммерции при одновременном дальнейшем развитии этого вида деятельности станет меньше [18, с. 36].

В качестве альтернативы НДС применительно к электронной торговле ОЭСР и ООН рассматривали вариант обложения операций в электронной коммерции налогом на транзакции при одновременном

отказе от обложения таких операций НДС [18, с. 38].

Такое предложение, во-первых, противоречит основным принципам построения ЕС и налоговой системы его стран-членов [31]; во-вторых, по мнению специалистов одной из четырех крупнейших консалтинговых и аудиторских компаний мира – KPMG, применение налога на транзакции может привести к каскадному эффекту (по аналогии с налогом с оборота и налогом на продажи в США) и двойному налогообложению [15, с. 14].

До сих пор рассматривался пример налогового регулирования электронной коммерции в ведущих в экономическом отношении странах мира. В менее развитых странах ситуация не только с налогообложением электронной коммерции, но и в целом с электронной коммерцией более сложная и менее урегулированная как из-за неразвитости электронной коммерции в большинстве таких стран (по сравнению с ведущими в этом смысле странами), ИКТ-инфраструктуры, доступа широких слоев населения к электронным устройствам, подключенным к сети Internet, и умения ими пользоваться, так и по причине недостаточной оснащенности фискальных органов новыми цифровыми техникой и технологиями, недостаточными навыками работы с ними и недостаточно разработанными правовыми нормами, касающимися электронной коммерции.

Далее кратко изложены основные проблемы с обложением НДС в электронной коммерции в некоторых странах с эмерджентной экономикой.

#### *Китай*

Уже в 2015 г. Китай стал крупнейшим в мире рынком в сфере электронной коммерции с объемами продаж в 630 млрд долл., что было на 80% больше аналогичного рынка США. Ежегодно этот рынок увеличивается еще на 30% (как за счет внутренних операций, так и за счет импорта и экспорта) [13, с. 1].

Однако налогообложение операций в сфере электронной коммерции для этой страны – вопрос проблемный. Во-первых, сейчас в Китае действует три налога – НДС (со ставками 0; 6; 11,9; 13; 17%), налог на потребление (на некоторые товары, ставка колеблется от 0 до 50%) и бизнес-налог (преимущественно им облагаются услуги по размещению в гостиницах, транспортные услуги, финансовые услуги и страхование жизни и т.д., его ставка составляет 5%) [17, с. 10-11, 13, с. 16]. Такая сложная система налогообложения потребления привела к тому, что бюджет страны получает на 55% меньше налоговых поступлений одного только НДС, чем должен [17, с. 3].

С 2016 г. в Китае с целью упрощения ведения бизнеса и администрирования налогов проводится постепенный отказ от налога на потребление и бизнес-налога в пользу НДС.

Во-вторых, главными проблемами в части обложения НДС товаров и услуг (не только в электронной коммерции) остается документооборот и отчетность на бумажных носителях (то есть отсутствие автоматизации, возможности формировать и предоставлять налоговую отчетность через электронные средства) и то, что от предприятий-продавцов требуется регистрация в качестве плательщика НДС в каждой провинции, где расположены клиенты такого предприятия.

Последнее вызвано тем, что 25% всего объема поступлений НДС идет непосредственно в бюджеты провинций, а 75% – в государственный бюджет. Поэтому руководство провинций очень пристально следит за выполнением данного требования. Вместе с тем законодательство страны допускает регистрацию в провинциях только филиала или подразделения предприятия, а не требует этого от головного предприятия.

Зарубежные предприятия в Китае не могут зарегистрироваться как плательщики НДС. Самостоятельное начисление НДС и его внесение в бюджет потребителями



здесь, так же, как и в остальных странах мира, практически не практикуется.

Экспорт в Китае облагается по ставке 0%, импорт (если его осуществляет предприятие через посредничество нескольких подконтрольных государству предприятий-складов) – по действующим в стране ставкам НДС. Импорт продукции конечными потребителями обычно никак не облагается. В результате бюджеты страны и провинций теряют существенные суммы налоговых поступлений.

Несмотря на это, в Китае принимаются меры по автоматизации налоговой отчетности и упрощению процедур регистрации в качестве плательщика НДС и для китайских, и для иностранных предприятий. Также ведутся работы по совершенствованию налогового законодательства с целью четкого определения того, какие товары какими ставками НДС должны облагаться, так как сейчас в электронной торговле по этому поводу между правительством и предпринимателями существуют разногласия<sup>1</sup>.

И так как основная часть операций в сфере электронной коммерции осуществляется через крупные электронные площадки, именно на них правительство планирует возложить контроль над корректным формированием налоговой отчетности их клиентами, и именно они будут выступать посредником, который сначала получает от своих клиентов-продавцов товаров и услуг суммы НДС, которые им перечисляются в цене товаров и услуг, а затем –

---

<sup>1</sup> Предприниматели могут считать программное обеспечение нематериальным активом и указывать в документации (и соответственно реализовывать) эти товары как облагаемые по ставке НДС 6%, а полиграфическую продукцию в электронной форме считать облагаемой НДС по ставке 13%. Однако такая позиция часто отличается от мнения представителей налоговых органов. В ходе проверок последние пытаются взимать с таких предпринимателей штрафы за нарушение налогового законодательства в части применения ставки НДС ниже 17% и, соответственно, перечисления в бюджеты средств не в полном объеме [17, с. 11].

вносит эти суммы в бюджеты страны и провинций [17, с. 16]. Кроме этого, пока нерешенными еще остаются проблемы с определением места налогообложения электронных услуг.

### *Индия*

Еще одним крупным (как из-за количества населения, так и с позиций динамики развития) рынком электронной коммерции является Индия. По разным оценкам рынок электронной коммерции в этой стране вырос с 2,8 млн долл. в 1998 г. до 207 млн долл. в 2007 г. и 877 млн долл. в 2011 г. [14, с. 41; 26]. Но в части налогообложения операций в сфере электронной коммерции ситуация тоже сложная.

В Индии на общегосударственном уровне введен налог на продажи со ставкой 2%, применяющийся к операциям по продаже товаров между штатами, и в 3 из 12 штатов – НДС. Этот налог начал взиматься с 2005 г. Его ставки колеблются от 12,5% до 15% в зависимости от штата, вида товара или услуги.

Главным критерием обложения как НДС, так и налогом на продажи в стране выступает физическое расположение. Это относится и к потребителям, и к предприятиям, осуществляющим деятельность в сфере электронной коммерции. Поэтому покупка товаров, услуг из-за рубежа или даже у компаний, имеющих значительную клиентуру и представительства в Индии, однако серверы которых и/или производственные мощности расположены за ее пределами, не облагается налогом на продажи или НДС.

В налоговом законодательстве Индии также отсутствуют четкие нормы отнесения товара в нематериальной форме, реализующегося в рамках электронной коммерции, к той или иной категории и, соответственно, определения ставки налога, которая должна применяться в конкретном случае. Например, обновление программного обеспечения, которое потребитель скачивает онлайн, может быть отнесено либо к нематериальным активам, либо к

услуге, либо к роялти. В первых двух случаях могут взиматься НДС и/или налог на продажи, в последнем такая транзакция не подлежит обложению этими налогами.

Кроме того, даже в пределах страны нет технических возможностей отследить движение средств в рамках конкретной транзакции от потребителя товара или услуги к продавцу. Это создает возможности для занижения налоговых обязательств или уклонения от уплаты налога на продажи и НДС.

Чрезмерная сложность, запутанность и несогласованность налогового законодательства даже в пределах государственных границ Индии (не говоря о международных операциях в сфере электронной коммерции) приводят к тому, что фактически весь объем операций в сфере электронной коммерции не облагается налогом на продажи и НДС. Поэтому сейчас перед правительством страны остро стоит задача быстрого обновления налоговой системы и налогового законодательства для того, чтобы успеть за прогрессом в сфере электронной коммерции и не допустить потерь налоговых поступлений бюджетами Индии и ее штатов.

### *Бразилия*

Бразилия – страна с населением более 200 млн чел., по объему ВВП входящая в десятку стран-лидеров мира. Также это страна со значительным потенциалом для развития электронной коммерции. Доход от электронной коммерции в 2013 г. составил 12,89 млрд долл., в 2014 г. – 16,9 и предполагается, что в 2019 г. он составит 30,1 млрд долл. [28, с. 2, 19, с. 3]. Однако развитию электронной (и традиционной) коммерции здесь препятствует чрезвычайно сложная налоговая система и процедуры вхождения предприятий на рынок [19, с. 20].

В стране на уровне штатов действует обложение НДС товаров и некоторых услуг. В большинстве штатов ставка этого налога составляет 18%, но поставки товаров между штатами по ставкам 12 и 7% в

зависимости от уровня экономического развития штата (поставки в богатые южные и юго-восточные штаты облагаются по ставке 12%, в остальные (бедные) штаты – 7%). При поставках между штатами НДС взимается по принципу СОО и, соответственно, вся сумма налоговых поступлений остается в распоряжении штата-экспортера. Если товар в другой штат импортирует не конечный потребитель, а зарегистрированный плательщик НДС, то у импортера не возникнет налогового кредита, но свои налоговые обязательства он сможет уменьшить на разницу между фактически уплаченным в другом штате НДС и действующим в штате-импортере<sup>1</sup>. Если импортер не зарегистрирован как плательщик НДС, то он платит цену товара, увеличенную на действующую между штатами ставку НДС, а НДС своего штата не платит.

Такая система НДС хоть и не без проблем, но работала в условиях традиционной торговли.

Развитие электронной коммерции выявило, что большинство электронных магазинов находятся в двух богатых штатах страны – Сан-Паулу и Рио-де-Жанейро, а большинство клиентов этих магазинов – конечные потребители. При обычной схеме взимания НДС эти два богатых штата получали бы в свое распоряжение весь объем поступлений НДС, а штаты, где находятся клиенты онлайн-магазинов, не получали бы ничего. Такая ситуация вызвала резкое недовольство руководства большинства штатов Бразилии.

---

<sup>1</sup> Допустим, в богатый штат импортируется товар по цене 100 денежных единиц (д.е.) без НДС. Ставка НДС в этом случае составит 12%, сумма НДС – 12 д.е. В штате-импортере цена товара с НДС для конечного потребителя составит 150 д.е. (ставка НДС 17%, НДС – 21,79 д.е.). Предприятие-импортер должно внести в бюджет своего штата  $21,79 - 12 = 9,79$  д.е.

Если ставка НДС в штате-импортере ниже используемой между штатами ставки, получить компенсацию излишне уплаченного НДС предприятию-импортеру фактически невозможно.

Для преодоления этой проблемы федеральное правительство издало приказ, по которому поступления НДС от операций в рамках электронной торговли должны распределяться между штатами. Но на практике это привело к двойному налогообложению: в момент продажи товара покупателям из других штатов предприятие, осуществляющее операции в сфере электронной коммерции, увеличивает цену товара на установленную федеральным законодательством общую ставку (18%, поступления остаются в распоряжении штата-экспортера) и ставку штата-импортера (обычно 10 %, поступления перечисляются в бюджет штата-импортера).

Такая система НДС тормозит развитие электронной коммерции в Бразилии и противоречит ее Конституции [28, с. 7; 19, с. 27].

Экспорт товаров за пределы Бразилии в рамках как обычной, так и электронной торговли облагается НДС по принципу COD (0%), импорт – налогом на продажи штата, федеральным налогом и рядом других налогов и сборов, ставки которых зависят от вида товара и штата [19, с. 32].

Сложность налоговой системы Бразилии привела к значительному количеству судебных исков, а также к тому, что предприниматели, работающие в сфере традиционной и электронной коммерции, объединяются в группы и пытаются повлиять на федеральное правительство и правительства штатов с целью упрощения налоговой системы страны.

Такая же неоднозначность в обложении НДС операций в сфере электронной коммерции наблюдается во многих других развивающихся и эмерджентных странах. Поэтому им предстоит пройти долгий путь по совершенствованию национальных систем НДС. В этом они смогут опереться на опыт более развитых стран, скорректированный на существующие институциональные особенности, и уменьшить связанные с этими изменениями административные и прочие издержки.

### *НДС и электронная коммерция в Украине*

В Украине электронная коммерция – явление новое и мало распространенное по сравнению с ведущими и некоторыми эмерджентными странами мира.

Так, объем рынка электронной коммерции (купля-продажа товаров, услуги типа заказа билетов, перевод средств, оплаты коммунальных и других услуг населением) в 2013 г. составил 2 млрд долл. [34]. Но нестабильность экономической и политической ситуации в стране, инфляционные процессы и колебания курса доллара США привели к тому, что в 2017 г. этот показатель составил 1,88 млрд долл., что меньше показателя 2014 г., однако на 30% больше аналогичного показателя 2016 г. [52].

В абсолютном выражении объем рынка электронной коммерции в Украине выше аналогичных показателей в Индии, однако значительно ниже показателей Китая, Бразилии, а также таких традиционных лидеров в сфере электронной коммерции, как США и страны-члены ЕС [51, с. 5].

В относительном выражении объем рынка электронной коммерции в Украине также незначителен, хотя за 5 лет этот показатель увеличился более чем в 2 раза: в 2012 г. он составил всего 1,5% общего розничного товарооборота [48], в 2017 г. – уже 3,5% [45]. Однако по этим показателям Украина также уступает многим зарубежным странам. Так, в 2012 г. в России на долю электронной коммерции в общем объеме розничного товарооборота приходилось 1,8%, в Великобритании – 1,3, в среднем по странам мира этот показатель составлял 7%. В 2017 г. последний показатель вырос до 10% [48].

Анализ операций в сфере электронной торговли в Украине в разрезе структуры свидетельствует о том, что предпочтение здесь отдается покупкам бытовой электроники, одежды, других товаров массового потребления [34; 52]. То есть, в отличие от, например, от стран-членов ЕС, где до

90% операций в сфере электронной коммерции приходится на операции типа B2B, в Украине рынок электронной коммерции сосредоточен на операциях типа B2C. Кроме того, в Украине происходит торговля почти исключительно товарами в физической форме. Данных об объемах продажи товаров в нематериальной форме нет, что может свидетельствовать либо об их крайне незначительной доле в структуре операций, осуществляемых в рамках электронной коммерции, либо об отсутствии надежной информации об операциях с такими товарами, либо о комбинации этих фактов.

Представляет интерес такая особенность украинского рынка электронной коммерции, как доминирование электронных площадок. Так, 28,4% (14,2 млрд грн) объема операций в сфере электронной коммерции приходилось на операции, осуществленные через электронные площадки Prom.ua, Bigl.ua, Crafta.ua, Shafa.ua (проекты компании EVO) [45].

Учитывая такую популярность и то, что объемы операций на электронных площадках растут вдвое быстрее, чем объем рынка электронной коммерции в Украине, другие онлайн-магазины, которые долгое время реализовали только продукцию с собственных складов (Rozetka, Lamoda, Allo, LeBoutique и modnaKasta), постепенно внедряют в свою деятельность модель ведения бизнеса типа «электронная площадка» [45]. Такой формат электронной коммерции, как электронная торговая площадка, также позволяет предприятиям и даже товаропроизводителям, которые пока не имеют собственных онлайн-магазинов, оценить возможности, которые им может предложить электронная коммерция.

Что касается внешнеторговых операций в сфере электронной коммерции, то импорт также осуществляется преимущественно конечными потребителями. Наибольший объем операций по покупке товаров приходится на электронные площадки

Amazon, AliExpress и eBay. В 2017 г. совокупный объем импорта<sup>1</sup> в Украину, осуществленного в рамках электронной коммерции, составил около 20,5 млн долл., что в 10 раз превысило показатель 2016 г. [52].

Если рассматривать экспортные операции, то это тот редкий случай в сфере электронной коммерции Украины, когда преобладают операции типа B2B. В рамках данных операций преимущественно ведутся поставки сельскохозяйственной продукции (пшеница, сахар, растительные жиры), древесины и пиломатериалов. Продукция промышленного производства (за исключением продуктов питания и табачных изделий) почти не пользуется спросом на зарубежных рынках [34].

Следует отметить, что постоянные статистические исследования развития электронной коммерции и структуры операций на этом рынке в Украине практически не осуществляются. Приведенные оценки, собранные из разных источников, являются приблизительными и могут не отражать точной картины. Однако даже из них можно сделать вывод о том, что рынок электронной коммерции в Украине должен преодолеть значительный путь, чтобы по развитию и объемам догнать страны-лидеры в этой сфере.

Анализируя тенденции развития электронной коммерции в Украине, следует отметить, что этот вид торговли здесь развивается. Однако как связаны НДС и электронная коммерция, какие проблемы есть в этой сфере – вопросы, требующие детального рассмотрения. Ниже очерчены лишь некоторые проблемы с обложением НДС электронной коммерции в Украине и пути их решения.

Украина – государство, подтвердившее свое желание стать членом ЕС, и соответственно взявшее на себя обязательства

---

<sup>1</sup> Из всех стран, осуществляющих международные торговые операции в сфере электронной коммерции и делающих доставку грузов в Украину.

по приведению своей налоговой системы в соответствие с требованиями, предъявляемыми в этом международном объединении к его членам. Но, как и в большинстве развивающихся стран и стран с эмерджентным типом экономики, в Украине есть существенные пробелы в этой сфере, а также часто недостаточно административных, финансовых ресурсов по их заполнению и правовых норм по их регулированию. Учитывая, что Украина пытается все больше интегрироваться в европейское и мировое сообщество (в частности, в сфере электронной коммерции), решение указанных проблем в кратчайшие сроки приобретает особую актуальность.

Поскольку Украина настроена стать членом ЕС, вопрос об устранении из ее налоговой системы НДС или замены его другим налогом (с оборота, на транзакции и т.д.) даже в принципе не должен возникать, так как, как отмечалось ранее, НДС является неотъемлемой частью, краеугольным камнем налоговой системы данного объединения.

Налоги на транзакции теоретически могут выступать временной альтернативой НДС в сфере электронной коммерции на период, когда законодательство Украины, технические, технологические возможности и навыки пользования ИКТ работников налоговых органов и представителей субъектов хозяйственной деятельности (от наемных работников до руководителей) приспособятся к европейским требованиям. Однако, как отмечалось выше, эти налоги имеют свои сложности в применении (например, возложение на финансовые учреждения несвойственных им функций) и создают угрозу каскадного эффекта, что, в свою очередь, может сдерживать развитие электронной коммерции в Украине.

По поводу правовой составляющей обложения электронной коммерции НДС в Украине следет отметить следующее.

В Налоговом кодексе Украины (НКУ) ни в определениях терминов, ни в разделе V «Налог на добавленную стоимость» ничего не сказано об электронной коммерции, электронной торговле или то-

варах в электронной форме<sup>1</sup> [40]. Электронная коммерция регулируется Законом Украины «Об электронной коммерции», в котором определены организационно-правовые основы деятельности в этой сфере, установлен порядок совершения электронных сделок с применением информационно-телекоммуникационных систем и определены права и обязанности участников отношений в сфере электронной коммерции, но не вопрос налогообложения этого вида деятельности, а также отсутствует определение товаров в электронной форме (цифровых) [39].

Поэтому целесообразно в НКУ сослаться на то, что электронная коммерция регулируется Законом Украины «Об электронной коммерции», а раздел V «Налог на добавленную стоимость» дополнить статьями о том, как должны облагаться налогом операции, совершенные в сфере электронной коммерции. При этом, учитывая нормы Соглашения об ассоциации с ЕС, эти положения должны быть гармонизированы с законодательством ЕС об НДС и электронной коммерции. В частности, это будет касаться деления товаров на материальные и нематериальные и особенностей их налогообложения.

Пока в ст. 14 НКУ отсутствует четкое определение терминов «материальный актив» и «нематериальный актив», «электронный товар» [40]. Поэтому при осуществлении электронной коммерции субъекты хозяйственной деятельности могут столкнуться со штрафными санкциями со стороны налоговых органов в случае, если их трактовка термина «нематериальный актив» будет отличаться от трактовки последних (например, как предоставление услуг). Учитывая, что в мире и ЕС в частности существуют предложения трактовать товары в электронной форме именно как «нематериальные активы», целесообразно в НКУ при определении того, к какой категории относить такие товары и как их облагать НДС, пользоваться именно положе-

<sup>1</sup> Кроме п. 197.1.25, в котором указаны, в том числе, периодические издания и книги в электронной форме [40].



ниями законодательства ЕС в этой сфере (например [7]).

Исходя из практики ЕС в ст. 14 НКУ можно определить, что нематериальный актив – это отдельный актив, то есть такой, который возможно отделить от материального актива или собственности юридического или физического лица с целью последующей продажи, передачи, лицензирования, аренды или обмена отдельно или в соответствии с контрактами; нематериальный актив является идентифицированным активом или обязательством, независимо от намерения предприятия его выполнять, или таким, который возникает в результате обязательных к выполнению договоренностей (включая права в рамках контрактов или других законных прав), независимо от того, являются ли эти права передаваемыми или отделены от субъекта хозяйственной деятельности или от других прав и обязанностей.

Данное определение нематериальных активов представляется достаточно широким для того, чтобы в будущем не возникло необходимости в его частом изменении из-за развития технологий и появления новых видов таких активов.

В то же время ст. 3 «Определение терминов» Закона Украины «Об электронной коммерции» целесообразно дополнить положением о том, что товары в электронной форме (цифровые товары) – это результат труда и интеллектуальных усилий, имеющие цифровой вид и нематериальную форму; они являются объектами сделок купли, продажи, аренды, лизинга и других форм постоянного или временного владения и пользования, правила налогообложения которых регулируются положениями НКУ о нематериальных активах.

Чтобы приблизиться к требованиям ЕС в части обложения НДС операций в сфере электронной коммерции, раздел V «Налог на добавленную стоимость» НКУ необходимо дополнить положениями, касающимися применения обратного механизма начисления налоговых обязательств к операциям типа B2B, что потребует существенного расширения этого раздела, а также усиления мер контроля плательщи-

ков в части корректности применения такого механизма и полноты начисления и уплаты ими в случае необходимости налоговых обязательств.

С позиций администрирования (что также будет способствовать приближению системы НДС Украины к европейской) нужно создать реестр плательщиков НДС, доступный не только налоговым органам, но и субъектам хозяйственной деятельности (в том числе работающим в сфере электронной коммерции). Первые шаги в этом направлении уже сделаны: разработаны и внедрены в жизнь процедуры электронной идентификации и электронного кабинета [40, п. 14.1.56-1, 14.1.56-2]. Принятие мер подобного характера заложено также положениями Концепции развития цифровой экономики и общества Украины на 2018-2020 гг. Так, в разделе «Основные цели цифрового развития» указано, что главной целью Концепции является реализация ускоренного сценария цифрового развития, предусматривающего «... устранение законодательных, институциональных, фискальных и иных препятствий, мешающих развитию цифровой экономики» [46].

Выполнение этого требования должно сопровождаться одновременным повышением квалификации руководства и бухгалтерии субъектов хозяйственной деятельности, а также работников фискальных органов в части применения современных ИКТ к составлению отчетности, аудиту, проверке отчетности. С технической стороны это также означает необходимость обеспечения как государственных налоговых органов, так и субъектов хозяйственной деятельности электронной техникой и доступом к сети Internet.

Данные меры возможны в условиях доступа к стабильным и надежным источникам финансирования. У предприятий таковыми могут выступать собственные средства и внешние инвестиции; у государства, государственных органов – часть налоговых поступлений, помощь международных организаций в рамках программ экономического развития страны или целе-

вых программ (например в рамках программ помощи ЕС Украине [50]).

Однако если постоянно полагаться на финансовую помощь из-за рубежа, то это может сказаться на независимости страны. Поиск внутренних финансовых ресурсов (как для страны, так и для предприятий в ней) возможен в стабильной экономической, политической ситуации и в условиях четких и прозрачных норм законодательства, выполняемых всеми экономическими агентами, которые работают достаточно долго для того, чтобы экономические агенты могли к ним приспособиться.

В то же время если зарубежная помощь оказывается в виде техники и технологий, то ситуация сложнее.

Так, по информации Министерства экономического развития и торговли Украины, полученной на основе данных посольств и представительств стран-доноров, в 2018 г. Украина может получить техническую помощь в объеме 700 млн долл. Основными донорами являются США (203,78 млн) и Европейская Комиссия (248,22 млн) [47, с. 4].

С одной стороны, эта техника и технологии уже прошли апробацию в странах-донорах, поэтому не потребуют существенных дополнительных финансовых затрат на их разработку, апробацию и доработку в странах-реципиентах. Фактически это готовый продукт, который можно устанавливать на места и работать с ним. Но в любом случае затраты на обучение персонала работе с такими техникой и технологией будут возникать.

С другой стороны, наивно ожидать, что техника и технологии, передаваемые зарубежными странами как помощь, отвечают современным тенденциям и способны существенно повысить конкурентоспособность страны или ее секторов экономики. Более вероятно, что будет передаваться то, что уже потеряло большую часть своей ценности для пользователей (государственных учреждений, предприятий, населения) в зарубежных странах. Тогда существует риск, что путем предоставления такой помощи зарубежные страны будут пытаться избавиться от своего электронно-

го мусора, который в большинстве случаев представляет существенную опасность для окружающей природной среды, жизни и здоровья населения [43, с. 12-16].

В любом случае, как подтверждено исследованием [49], трансферт зарубежных технологий может осуществляться только ограниченный промежуток времени, поскольку положительный эффект будет носить нестабильный характер, в то время как изменение доминирующих институтов обеспечит кардинальное переустройство общества и экономики и будет носить постоянный характер. Под изменением институтов здесь понимаются такие первоочередные задачи, как совершенствование института прав собственности (особенно интеллектуальной), налоговой культуры, борьбы с коррупцией и общей стабилизации экономической ситуации в стране.

В частности, более четкое законодательство об охране прав на объекты интеллектуальной собственности и действенные механизмы защиты таких прав могут способствовать постепенному расширению операций B2B и торговли нематериальными товарами через каналы электронной коммерции в Украине. Это будет приближать рынок электронной коммерции Украины к структуре операций, клиентов и товаров, присущей ведущим зарубежным странам.

Распространению электронной коммерции в Украине и улучшению взаимодействия между государственными (в частности налоговыми) органами власти, населением и субъектами хозяйственной деятельности будет способствовать дальнейшее развитие ИКТ-инфраструктуры и ИКТ-сектора, особенно в части повышения уровня компьютерной грамотности населения страны<sup>1</sup> и работников налоговых органов, их обеспечения современными ИКТ, доступа к современным ИКТ субъектов хозяйственной деятельности.

Нерешенным вопросом в Украине (так же, как и в зарубежных странах) остаются задачи организации координации и

---

<sup>1</sup> О связи между ИКТ, ИКТ-инфраструктурой и компьютерной грамотностью населения подробнее в источнике [44].

взаимодействия с фискальными органами других стран. Такое взаимодействие, как отмечалось ранее, должно способствовать соблюдению принципа справедливости в налогообложении, предотвращению проявлений двойного налогообложения или неналогообложения, налоговой конкуренции между странами в ситуации, когда у предприятий-продавцов, работающих в сфере электронной коммерции в стране, где расположены их клиенты, наблюдается только цифровое присутствие (представленность в Internet, использование инструментов Internet-маркетинга для дистрибуции товаров и услуг, непосредственно продажа, аренда, лизинг и т.п. товаров и услуг через сеть Internet), а физических признаков присутствия нет.

Частично решить эти проблемы в Украине будет возможно, если страна войдет в ЕС и присоединится к нормам и положениям, регулирующим взимание НДС и сферу электронной коммерции или уже сейчас начнет этот процесс. В первом случае у Украины будет возможность получать поступления НДС по операциям приобретения товаров конечными потребителями из других стран-членов ЕС, но также будут возникать обязательства по перечислению в страны-члены ЕС сумм НДС за товары и услуги, приобретенные конечными потребителями у последних. Во втором (при отсутствии дополнительных международных соглашений и механизмов по перераспределению поступлений НДС между Украиной и странами-членами ЕС) скорее всего Украина будет только страной, перечисляющей в ЕС НДС за товары и услуги, приобретенные у европейских производителей; за экспорт в ЕС через каналы электронной торговли товаров и услуг отечественного производства страна не будет получать ничего и даже вынуждена будет осуществлять возмещение национальным производителям их «входного» НДС.

Как решить в Украине проблему с исключительно цифровым присутствием предприятий, работающих в сфере электронной коммерции, взаимодействующих с потребителями из Украины и находящимися вне ЕС, остается открытым вопросом.

Возможно, в Украине нужно будет изменить концепцию налогообложения на основе физического присутствия и расширить ее также в сторону цифрового присутствия. Как это сделать с позиций законодательства, технико-технологического оснащения всех экономических агентов (в первую очередь налоговых органов), обеспечения высокой компьютерной грамотности при одновременном соблюдении принципа экономичности налоговой системы – тоже остается сложным и нерешенным вопросом, требующим глубоких исследований и мультидисциплинарного подхода к ним.

Таким образом, можно обозначить следующий план действий для Украины по совершенствованию системы НДС в контексте развития электронной коммерции: в ближайшее время следует внести в Закон Украины «Об электронной коммерции» и НКУ предложенные дополнения по электронной коммерции; в среднесрочной перспективе – работать над возможностями внедрения обратного механизма начисления обязательств по НДС. Кроме того, следует провести специальные исследования по проблеме совершенствования налогового законодательства о связи между НДС и присутствием продавца и покупателя в стране.

*Выводы.* Развитие современной экономики, технологий и глобализация порождают новые вызовы для налоговых систем стран мира и их экономик. И от того, как конкретным странам удастся преодолеть новые проблемы, будет зависеть возможность занятия ими достойного места на мировых рынках.

Основные сложности, которые цифровая экономика накладывает на использование НДС, а также возможные пути их преодоления приведены ниже.

Развитие цифровой экономики и электронной коммерции затрудняет процедуры отслеживания потока товаров и услуг от продавца к покупателям и, соответственно, момента и места их налогообложения. Это особенно актуально для трансграничных операций в сфере электронной коммерции, поскольку современный НДС

«привязан» к месту потребления товаров и расположению продавца. Неопределенность в этой сфере приводит к нарушению принципа справедливости в налогообложении, принципа страны назначения; может создавать конкурентные преимущества субъектам хозяйственной деятельности, осуществляющим электронную коммерцию, по сравнению с теми, которые занимаются традиционной коммерцией; приводит к неналогообложению товаров или услуг; негативно сказывается на доходах бюджетов.

Налогообложение операций в сфере электронной коммерции усложняется распространением новой категории товаров – нематериальных, не имеющих физической формы, что затрудняет контроль операций с ними и их обложения НДС. То есть проблема неналогообложения и, как следствие, конкурентного преимущества электронной торговли на традиционной становится все острее.

Для решения данных проблем ЕС и ОЭСР разработали общие рекомендации, согласно которым всем субъектам хозяйственной деятельности, работающим в сфере электронной коммерции, необходимо зарегистрироваться в качестве плательщиков НДС во всех странах, где они осуществляют свои операции. Соответственно такие продавцы должны соблюдать нормы национальных законодательств об НДС таких стран.

По проблеме обложения НДС операций в сфере электронной коммерции (с материальными и нематериальными товарами) в ЕС предложено, чтобы такие операции совершались с применением механизма обратного начисления налоговых обязательств в случаях, когда они осуществляются между субъектами хозяйственной деятельности. К операциям с конечными потребителями должен применяться прямой механизм и ставки НДС страны назначения, а распределение налоговых поступлений между странами-членами следует осуществлять через особый инструмент – MOSS или (более сложный случай) силами самих предприятий-продавцов.

Применение опыта ЕС к обложению НДС операций в сфере электронной коммерции в масштабе, выходящем за рамки этого объединения, требует международной координации и сотрудничества, что пока представляется труднодостижимым по политическим причинам.

Странам с эмерджентным типом экономики (в том числе Украине) помимо решения проблем с обложением НДС операций в сфере электронной коммерции, присутствующих в ведущих странах мира, нужно также решать правовые, технические, технологические и экономические проблемы, препятствующие как распространению электронной коммерции в них, так и развитию цифровой экономики в целом.

В Налоговый кодекс Украины необходимо внести положения по определению нематериальных товаров, обложению НДС операций в сфере электронной коммерции с учетом ее стремления стать членом ЕС и его опыта в части обложения НДС операций в сфере электронной коммерции. Для этого предлагается:

в ст. 14 в соответствии с законодательством ЕС определить, что нематериальный актив – это отдельный актив, то есть такой, который возможно отделить от материального актива или собственности юридического или физического лица с целью последующей продажи, передачи, лицензирования, аренды или обмена отдельно или в соответствии с контрактами; нематериальный актив является идентифицированным активом или обязательством, независимо от намерения предприятия его выполнять, или таким, который возникает в результате обязательных к выполнению договоренностей (включая права в рамках контрактов или других законных прав), независимо от того, являются ли эти права передаваемыми или отделены от субъекта хозяйственной деятельности или от других прав и обязанностей;

ст. 14 дополнить положением о том, что при определении терминов «электронный товар», «электронная коммерция» следует руководствоваться нормами Закона Украины «Об электронной коммерции» и внести правки в этот закон в случае, если

не все термины из сферы электронной коммерции в нем нашли отражение;

раздел V «Налог на добавленную стоимость» дополнить положениями, касающимися применения обратного механизма начисления налоговых обязательств к операциям типа B2B в сфере электронной коммерции.

Развитие цифровой экономики и электронной коммерции требует стабильных условий хозяйствования, правовой определенности, технико-технологической оснащенности экономических агентов, их компьютерной грамотности и высокой налоговой культуры. Учитывая это, в Украине необходимо сосредоточить внимание органов власти на развитии института права собственности (в частности, совершенствовании норм законодательства о механизмах защиты прав на объекты интеллектуальной собственности и ответственности (финансовой, административной, уголовной) в случае их нарушения) и ИКТ-инфраструктуры. Это требует разработки порядка формирования статистической отчетности и состава показателей, характеризующих развитие электронной коммерции (что в будущем позволит точнее судить о развитии данного вида деятельности в Украине и представлять более обоснованные рекомендации по его развитию). Указанные вопросы, а также проблема совершенствования налогового законодательства о связи между НДС и присутствием продавца и покупателя в стране являются важным направлением дальнейших научных исследований.

### Литература

1. Annie Musgrove in Taxes. What you must know about VAT if you have customers in Europe. Quaderno. URL: <https://quaderno.io/blog/what-you-must-know-about-vat-if-you-have-customers-in-europe/> (Дата обращения: 30.07.2018).

2. Bach S., Hubbert M., Müller W. Taxation of e-commerce: persistent problems and recent developments. Vierteljahrshefte zur

Wirtschaftsforschung. 2000. № 69 (4). P. 657-678.

3. Caldwell J.G. The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. Clearwater. Florida, USA: Vista Research Corporation, 2000. 251 p.

4. CBO. Effects of adopting value-added tax: a CBO study. CBO. The Congress of the United States, Congressional Budget Office. 1 February 1992. 100 p. URL: <https://www.cbo.gov/publication/20769> (Дата обращения: 16.07.2018).

5. Charlet A., Owens J. An international perspective of VAT. Tax note international. 20 September 2010. № 12. Vol. 59. P. 943-954.

6. Ernest & Young LLP. Overview of EU VAT changes for digital products and services in 2015. Ernest & Young. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Digital\\_products\\_andservices\\_in\\_2015/24FILE/Digital\\_VAT\\_Campaign\\_Brochure.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Digital_products_andservices_in_2015/24FILE/Digital_VAT_Campaign_Brochure.pdf) (Дата обращения: 10.07.2018)

7. European Commission. European Union Accounting Rule 6. Intangible assets. European Commission. URL: <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/management/accountingframework/EU%20Accounting%20Rule%206.pdf> (Дата обращения: 30.07.2018)

8. European Commission. The Mini One Stop Shop. European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop_en) (Дата обращения: 30.07.2018)

9. Eurostat. E-sales and turnover from e-sales, 2008 to 2016, EU28 (% enterprises, % total turnover). Eurostat. URL: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:V1\\_E-sales\\_and\\_turnover\\_from\\_e-sales,\\_2008\\_to\\_2016,\\_EU28\\_\(%25\\_enterprises,\\_%25\\_total\\_turnover\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:V1_E-sales_and_turnover_from_e-sales,_2008_to_2016,_EU28_(%25_enterprises,_%25_total_turnover).png) (Дата обращения: 10.07.2018).

10. Eurostat. Tax revenue statistics. Eurostat: Statistics explained. URL: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics) (Дата обращения: 10.07.2018)



11. Government of Canada. GST/HST. Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/services/taxes/gsthst.html> (Дата обращения: 12.07.2018)
12. Groves H.M. Tax philosophers: two hundred years of Thought in Great Britain and the United States. Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press, 1974. 159 p.
13. International Trade Centre. E-Commerce in China: Opportunities for Asian Firms. Geneva: International Trade Centre, 2016. 44 p.
14. Jones R., Basu S. Taxation of electronic commerce: A developing problem. *International Review of Law, Computers & Technology*. 2002. № 16 (1). P. 35-51. doi: <http://dx.doi.org/10.1080/13600860220136093>
15. KPMG International. To OECD Task Force on the Digital Economy. KPMG. URL: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/tnf-oecd-oct18-2017.pdf> (Дата обращения: 15.07.2018).
16. KPMG. Value-added tax. KPMG. URL: <https://home.kpmg.com/us/en/home/services/tax/indirect-taxes/value-added-tax.html> (Дата обращения: 10.07.2018)
17. KPMG. VAT and the digital economy in China. KPMG. URL: <https://home.kpmg.com/cn/en/home/insights/2016/03/vat-and-the-digital-economy-in-china.html> (Дата обращения: 12.07.2018)
18. Li Jinyan. Protecting the Tax Base in the Digital Economy. UN Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. June 2014. Paper No. 9. 49 p.
19. Lima de G. A. National report on e-commerce development in Brazil. Inclusive and Sustainable Industrial Development Working Paper Series. 2017. WP 14/2017. 48 p.
20. McLure C.E. Jr. Taxation of Electronic Commerce in the European Union. Hoover Institute, Stanford University. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf> (Дата обращения: 14.07.2018).
21. McLure Jr. C. The value-added tax on electronic Commerce in the European Union. *International tax and Public Finance*. 2003. №10. P. 753-762.
22. OECD. International VAT/GST guidelines. OECD. November. 2015. 81 p. URL: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf> (Дата обращения: 07.07.2018).
23. OECD. OECD delivers international standard for collection of VAT on cross-border sales. OECD. URL: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm> (Дата обращения: 20.07.2018).
24. OECD. Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables. OECD.Stat. URL: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#> (Дата обращения: 15.07.2018).
25. OECD. Revenue Statistics in Asian Countries 2017. Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore. Paris: OECD Publishing, 2017. 106 p.
26. Panigrahi D., Sarangi M. S. K. Legal and Taxation Issues in Online Marketing in India - A Case Study. *International Journal of Scientific Engineering and Applied Science*. 2016. №2 (1). P.50-58.
27. Quaderno Library. The ultimate guide to EU VAT digital taxes. Quaderno. URL: <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/> (Дата обращения: 20.07.2018)
28. Sousa de M.P. The Challenges of Taxation on E-Commerce in Brazil: Lessons Learned from the United States. April 2014. 24 p. The George Washington University. URL: [www.gwu.edu/~ibi/minerva/spring2014/monique.sousa.pdf](http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/spring2014/monique.sousa.pdf) (Дата обращения: 17.07.2018).
29. STATISTA. Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2021 (in billion U.S. dollars). STATISTA: the Statistics portal. URL: <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/> (Дата обращения: 06.07.2018).

30. The Asia Internet Coalition. Indirect Taxation Challenges in the Digital Economy. AIC Tax Policy Paper. June. 2017.

31. The Council of the European Economic Community. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Official Journal of the European Communities. 11 April 1967. № 71 (14.04). 4 p.

32. The Council of the European Union. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union. 11 December 2006. L 347/1. 118 p.

33. The Council of the European Union. Council Regulation (EU) No 967/2012 of 9 October 2012. Official Journal of the European Union. 20 October 2012. L 290/1. 7 p.

34. Електронная коммерция в Украине. Trust.ua. URL: <http://www.trust.ua/news/124066-elektronnaya-kommerciya-v-ukraine.html> (Дата обращения: 08.10.2018).

35. VAT GST in A Global Digital Economy: Eucotax Series on European Taxation (Book 43). Eds. M. Lang, I. Legeune, A. aan den Rijn. The Netherlands: Walters Kluwer Law & Business, 19 August 2015. 256 p.

36. Wohlfart B. The future of the European VAT system. International VAT monitor. 2011.November/December. P. 387-395.

37. World economic forum. Networked readiness index 2016. World economic forum. URL: <https://widgets.weforum.org/gitr2016/> (Дата обращения: 03.08.2018).

38. Wyonch R. Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. Commentary 487. Toronto: C.D. Howe Institute, August 2017. 28 p.

39. Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII. *Відомості Верховної Ради*. 2015. № 45, ст. 410 (зі змінами і доповн.).

40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верхо-*

*вної Ради України*. 2011. № 13-14, 15-16, 17, ст. 112 (зі змінами і доповн.).

41. Вишневецький В. П., Вієцька О. В., Гаркушенко О. М., Князєв С. І., Лях О. В., Чекіна В. Д., Череватський Д. Ю. *Смарт-промисловість в епоху цифрової економіки: перспективи, напрями і механізми розвитку*: В.П. Вишневецький (заг. ред.). Київ: НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2018. 192 с.

42. Гаркушенко О. М. Перспективи застосування в Україні зворотного механізму нарахування зобов'язань з податку на додану вартість. *Фінанси України*. 2015. № 5. С. 81-91.

43. Гаркушенко О.М. *Проблеми екологічного регулювання економіки в контексті переходу до смарт-промисловості*: науково-аналітична доповідь (рукопис, не опубліковано). Київ: Інститут економіки промисловості НАН України, 2017. 59 с.

44. Гаркушенко О.Н. Информационно-коммуникационные технологии в эпоху становления смарт-промышленности: проблемы определения и условия развития. *Экономика промышленности*. 2018. № 2(82). С. 50-75. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.050>

45. Златьєва Д. Електронний рік: підсумки українського e-commerce за 2017 рік. Ukrainian Retail Association. URL: <https://rau.ua/uk/novyni/novini-kompanij/e-commerce-2017/> (Дата звернення: 08.10.2018).

46. Розпорядження «Про схвалення концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації» від 17 січня 2018 р. № 67-р. *Офіційний вісник України*. 2018. № 16. С. 70.

47. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (2018, травень). Інформація щодо міжнародної технічної допомоги, що надається Україні за результатами проведеного Мінекономрозвитку моніторингу проектів у другому півріччі 2017 р. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. 43 с. URL: [www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua) (Дата звернення: 12.10.2018).

48. Поло В. Интернет торговля в Украине: 15 слайдов о e-commerce. Netpeak.net. URL: <https://netpeak.net/ru/blog/15-slaydov-o-tom-kak-razvivaetsya-rynok-elektronnoy-kommercii-v-ukraine/> (С изменениями и дополнениями) (Дата обращения: 10.10.2018).

49. Половян А. В., Вишневецкая Е. Н. Регулирование коэволюции экономико-экологических популяций в контексте устойчивого развития. *Экономика и математические методы*. 2017. №53(2). С. 101-117.

50. Представництво України при Європейському Союзі та Європейському Співтоваристві з атомної енергії. Допомога ЄС Україні. Представництво України при Європейському Союзі та Європейському Співтоваристві з атомної енергії. URL: <https://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/eu-policy/assistance> (Дата звернення: 30.08.2018)

51. Романишин А., Синельников Е., Кражан Е. Украинская электронная коммерция. Ernest&Young. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ukrainian-e-commerce/\\$FILE/ey-ukrainian-e-commerce.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ukrainian-e-commerce/$FILE/ey-ukrainian-e-commerce.pdf) (Дата обращения: 12.10.2018).

52. Яровая М. 10 цифр про украинский e-commerce по итогам 2017 года. Ain.ua. URL: <https://ain.ua/2018/01/22/10-cifr-pro-ukrainskij-e-commerce/> (Дата обращения: 12.10.2018).

## References

1. Annie Musgrove in Taxes (2016, February 8). What you must know about VAT if you have customers in Europe. Quaderno. Retrieved from <https://quaderno.io/blog/what-you-must-know-about-vat-if-you-have-customers-in-europe/>

2. Bach, S., Hubbert, M., & Müller, W. (2000). Taxation of e-commerce: persistent problems and recent developments. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, 69(4), pp. 657-678.

3. Caldwell, J. G. (2000). The Value-Added Tax: A New Tax System for the United

States. Clearwater, Florida, USA: Vista Research Corporation.

4. CBO (1992, February 1). Effects of adopting value-added tax: a CBO study. CBO. The Congress of the United States, Congressional Budget Office. Retrieved from <https://www.cbo.gov/publication/20769>.

5. Charlet, A. & Owens, J. (2010, 20 September). An international perspective of VAT. *Tax note international*, 12(59), pp. 943-954.

6. Ernest & Young LLP (2013). Overview of EU VAT changes for digital products and services in 2015. Ernest & Young. Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Digital\\_products\\_and\\_services\\_in\\_2015/%24FILE/Digital\\_VAT\\_Campaign\\_Brochure.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Digital_products_and_services_in_2015/%24FILE/Digital_VAT_Campaign_Brochure.pdf)

7. European Commission (2011, December). European Union Accounting Rule 6. Intangible assets. European Commission. Retrieved from <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/management/accounting-framework/EU%20Accounting%20Rule%2006.pdf>

8. European Commission (2018). The Mini One Stop Shop. European Commission. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation-customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop\\_en](https://ec.europa.eu/taxation-customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop_en)

9. Eurostat (2017, December). E-sales and turnover from e-sales, 2008 to 2016, EU28 (% enterprises, % total turnover). Eurostat. Retrieved from [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:V1\\_E-sales\\_and\\_turnover\\_from\\_e-sales,\\_2008\\_to\\_2016,\\_EU28\\_\(%25\\_enterprises,\\_%25\\_total\\_turnover\).png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:V1_E-sales_and_turnover_from_e-sales,_2008_to_2016,_EU28_(%25_enterprises,_%25_total_turnover).png)

10. Eurostat (2017, 06 December). Tax revenue statistics. Eurostat: Statistics explained. Retrieved from [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics).

11. Government of Canada (2018). GST/HST. Government of Canada. Retrieved from <https://www.canada.ca/en/services/taxes/gsthst.html>

12. Groves, H. M. (1974). Tax philosophers: two hundred years of Thought in Great Britain and the United States. Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press.
13. International Trade Centre (2016). E-Commerce in China: Opportunities for Asian Firms. Geneva: International Trade Centre.
14. Jones, R., & Basu, S. (2002). Taxation of electronic commerce: A developing problem. *International Review of Law, Computers & Technology*, 16(1), 35-51. doi: <http://dx.doi.org/10.1080/13600860220136093>
15. KPMG (2016, 4 March). VAT and the digital economy in China. KPMG. Retrieved from <https://home.kpmg.com/cn/en/home/insights/2016/03/vat-and-the-digital-economy-in-china.html>
16. KPMG International (2017, October). To OECD Task Force on the Digital Economy. KPMG. Retrieved from <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/tmf-oecd-oct18-2017.pdf>.
17. KPMG (2017). Value-added tax. KPMG. Retrieved from <https://home.kpmg.com/us/en/home/services/tax/indirect-taxes/value-added-tax.html>
18. Li, Jinyan (2014, June). Protecting the Tax Base in the Digital Economy. UN Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Paper No. 9.
19. Lima de, G. A. (2017). National report on e-commerce development in Brazil. Inclusive and Sustainable Industrial Development Working Paper Series, WP 14/2017.
20. McLure, C.E. Jr. (2002). Taxation of Electronic Commerce in the European Union. Hoover Institute, Stanford University. Retrieved from <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.95.5517&rep=rep1&type=pdf>
21. McLure, Jr. C. (2003). The value-added tax on electronic Commerce in the European Union. *International tax and Public Finance*, 10, pp. 753-762.
22. OECD (2015, November). International VAT/GST guidelines. OECD. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
23. OECD (2015, November). OECD delivers international standard for collection of VAT on cross-border sales. OECD. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/consumption/oecd-delivers-international-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm>.
24. OECD (2018). Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. OECD.Stat. Retrieved from <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>
25. OECD (2017). Revenue Statistics in Asian Countries 2017. Trends in Indonesia, Japan, Kazakhstan, Korea, Malaysia, the Philippines and Singapore. Paris: OECD Publishing.
26. Panigrahi, D. & Sarangi, M. S. K. (2016). Legal and Taxation Issues in Online Marketing in India-A Case Study. *International Journal of Scientific Engineering and Applied Science*, 2 (1), pp. 50-58.
27. Quaderno Library (2018). The ultimate guide to EU VAT digital taxes. Quaderno. Retrieved from <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/>
28. Sousa de, M.P. (2014, April). The Challenges of Taxation on E-Commerce in Brazil: Lessons Learned from the United States. The George Washington University. Retrieved from: [www.gwu.edu/~ibi/minerva/spring2014/monique.sousa.pdf](http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/spring2014/monique.sousa.pdf)
29. STATISTA (2018). Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2021 (in billion U.S. dollars). STATISTA: the Statistics portal. Retrieved from: <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>
30. The Asia Internet Coalition (2017, June). Indirect Taxation Challenges in the Digital Economy. AIC Tax Policy Paper.
31. The Council of the European Economic Community (1967, April 11). First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. *Official Journal of the European Communities*, 71 (14.04).
32. The Council of the European Union (2006, December 11). Council Directive



2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union, L 347/1, 118 p.

33. The Council of the European Union (2012, October 20). Council Regulation (EU) No 967/2012 of 9 October 2012. Official Journal of the European Union, L 290/1, 7 p.

34. Trust.ua (2016, 29 March). E-commerce in Ukraine. Trust.ua. Retrieved from: <http://www.trust.ua/news/124066-elektronna-ya-kommerciya-v-ukraine.html> [in Russian].

35. Lang, M., Legeune I., & Rijn aan den A. (Eds.) (2015, August 19). VAT GST in A Global Digital Economy: Eucotax Series on European Taxation (Book 43). The Netherlands: Walters Kluwer Law & Business.

36. Wohlfart, B. (2011). The future of the European VAT system. International VAT monitor, November/December, pp. 387-395.

37. World economic forum (2016). Networked readiness index 2016. World economic forum. Retrieved from <https://widgets.weforum.org/gitr2016/>.

38. Wyonch, R. (2017, August). Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. Commentary 487. Toronto: C.D. Howe Institute.

39. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011). Tax Code of Ukraine N 2755-VI of 02 December 2010. Vidomosti Verhovnoyi Rady, 13-14, 15-16, 17, art.112. [in Ukrainian].

40. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015). The Law of Ukraine On e-commerce N 675-VIII of 03 September 2015. Vidomosti Verhovnoyi Rady, 45, art.410. [in Ukrainian].

41. Garkushenko, O. (2015). Prospects of application of a reverse charge mechanism of value added tax in Ukraine. Finance of Ukraine, (5), pp. 81-91. [in Ukrainian].

42. Garkushenko, O. (2017). Problems of the environmental regulation of an economy in the context of the transition to the smart industry: scientific and analytical report (manuscript, unpublished). Kyiv: Institute of Industrial Economics of NAS of Ukraine [in Ukrainian].

43. Garkushenko, O. M. (2018). Information and communication technologies in

the era of the smart industry development: problems of definition and conditions of development. Econ. promisl., 2(82), pp. 50-75. doi: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.050> [in Russian].

44. Zlat`yeva, D. (2018, January 15). Electronic year: the results of Ukrainian e-commerce in 2017. Ukrainian Retail Association. Retrieved from: <https://rau.ua/uk/novyni/novini-kompanij/e-commerce-2017/> [in Ukrainian].

45. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2018, February 28). Decree On approval of the concept of the development of the digital economy and society of Ukraine for 2018-2020 and approval of the plan of measures for its implementation No 67-p of 17 January 2018. Oficiynyj visnyk Ukrayiny, 16, p. 70. [in Ukrainian].

46. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2018, May). Information on international technical assistance, provided to Ukraine by the results of the Ministry of Economic Development and Trade on monitoring of projects in the second half of 2017. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine. Retrieved from: [www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua) [in Ukrainian].

47. Polo, V. (2013). Online trading in Ukraine: 15 slides about e-commerce. Netpeak.net. Retrieved from <https://netpeak.net/ru/blog/15-slydov-o-tom-kak-razvivaet-sya-rynok-elektronnoy-kommercii-v-ukraine/> [in Russian].

48. Polovyan, A. & Vishnevskaya, Ye. (2017). Regulation of coevolution of economic and ecological populations in the context of sustainable development. Ekonomika i matematicheskie metody, 53(2), pp. 101-117 [in Russian].

49. Mission of Ukraine to the European Union (2018). EU assistance to Ukraine. Mission of Ukraine to the European Union. Retrieved from: <https://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/eu-policy/assistance> [in Ukrainian].

50. Romanishin, A., Sinjelnikov, Ye. & Krazhan, Ye. (2014). Ukrainian e-commerce. Ernest&Young. Retrieved from <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/>



ey-ukrainian-e-commerce/\$FILE/ey-ukrainian-e-commerce.pdf [in Russian].

51. Vishnevskiy, V., Viyecka, O., Garkushenko, O., Knyazev, S., Lyach, A., Chekina, V. & Cherevatskiy, D. Smart industry in the era of digital economy: prospects, directions and mechanisms of development (2018). In V. Vishnevskiy (ed.). Kyiv: Institute of

Industrial Economics of NAS of Ukraine [in Ukrainian].

52. Yarovaya, M. (2018, January 22). 10 digits about Ukrainian e-commerce at the end of 2017. Ain.ua. Retrieved from <https://ain.ua/2018/01/22/10-cifr-pro-ukrainskij-e-commerce/> [in Russian].

**Оксана Миколаївна Гаркушенко,**

*канд. екон. наук, с.н.с.*

Інститут економіки промисловості НАН України,  
03057, Україна, м. Київ, вул. Желябова, 2.  
E-mail: garkushenko.o.n@gmail.com;

**Мерієл Тієль,**

*Ph.D. International Law, Ph.D.*

Інститут політичних досліджень,  
13625, Франція, Екс-ан-Прованс, вул. де Гастон де Сапорта, 25.  
E-mail: m.thiel@live.fr

## **ПДВ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ**

Незважаючи на репутацію ПДВ як зручного інструменту акумулювання значних податкових надходжень до бюджету з порівняно малими адміністративними витратами, широкое застосування нових інформаційно-комунікаційних технологій і поширення світом електронної комерції значною мірою позначається на ефективності цього податку, підвищує ризик виникнення неоподаткування або подвійного оподаткування, порушує принцип справедливості між товарами (послугами), що продаються (надаються) традиційним чином і онлайн.

Надано основний перелік проблем при обкладанні ПДВ операцій у сфері електронної комерції та визначено основні підходи, які провідні країни (в економічному сенсі та з позиції розвитку електронної комерції) планують застосовувати або вже застосовують до їх вирішення.

Загалом міжнародними організаціями та об'єднаннями (ОЕСР, ЄС) підтверджено, що операції у сфері електронної комерції мають оподатковуватися ПДВ за принципом країни призначення та всі продавці мають бути зареєстровані як платники цього податку в країнах розташування своїх клієнтів. Проте все ще залишаються проблеми міжнародної кооперації та координації, пов'язані із застосуванням податків на продажі та ПДВ.

Для менш розвинутих країн, країн з емерджентною економікою та країн, що планують увійти до ЄС (Україна та ін.), залишаються невирішеними не тільки притаманні найбільш розвинутих країнам проблеми з обкладанням ПДВ операцій в електронній комерції, але й ті, що перешкоджають розвитку електронної комерції в них та/або приєднанню до ЄС.

Запропоновано рекомендації щодо вдосконалення законодавства про оподаткування електронної комерції в Україні та загальні рекомендації, що мають сприяти розвитку цього виду торгівлі у країні.

*Ключові слова:* податок на додану вартість, електронна комерція, матеріальні товари, нематеріальні товари, міжнародна торгівля, системи ПДВ.

JEL: H250, L810, F19

**Oksana N. Garkushenko,**

*PhD in Economics*

Institute of Industrial Economics of the NAS of Ukraine

03057, Ukraine, Kyiv, 2 Gelabov Str.

E-mail: garkushenko.o.n@gmail.com;

**Meryl Thiel,**

*Ph.D. International Law, Ph.D*

Institut d'Études Politiques d'Aix-en-Provence

13625, France, Aix-en-provence, 25, rue de Gaston de Saporta.

E-mail: m.thiel@live.fr

## **VAT IN CONDITIONS OF TRANSITION TO THE DIGITAL ECONOMY: LESSONS FOR UKRAINE**

Despite the reputation of VAT as a convenient tool for accumulation of significant amounts of tax revenues to the budgets with relatively low administrative costs, the broad use of new information and communication technologies and the spread of e-commerce throughout the world considerably affects this tax's efficiency, increases the risk of non-taxation or double taxation of operations, made in the framework of international trade, and violates the principle of fairness between goods and services, traded (provided) offline and online.

In this regard, this paper outlines the main list of issues, that arise when using VAT to e-commerce transactions (especially – international ones), and describes main approaches, that are planned to apply or are already applied by the leading countries in the context of economical development and e-commerce.

In general, international organizations (OECD, EU) have confirmed that e-commerce transactions are subject to VAT on a destination principle, and all sellers must be registered for VAT purposes in the countries, where their clients are located. However, there are still problems of international co-operation and coordination, related to the VAT application to international transactions.

For less developed countries, emerging economies, and countries, that are planning to become EU member-states (such as Ukraine), not only the problems of applying VAT to e-commerce transactions, which are not solved in the most developed countries, must be addressed, but also those, that impede their economic and social development.

Based on the results of the analysis, the paper offers recommendations on improving the legislation on e-commerce taxation in Ukraine and general recommendations that should contribute to the development of this type of trade in the country.

*Key words:* value added tax, e-commerce, tangible goods, intangible goods, international trade, VAT systems.

JEL: H250, L810, F19

*Форматы цитирования:*

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

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

*Представлена в редакцию 05.10.2018 г.*