

5. Calantone R. J., Cavusgil T., Zhao Y., 2002. Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, 31, 515–524.

6. Tohidi H., Aslan Azimi Afshar, Aida Jafari. Strategic planning in Iranian educational organizations. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Elsevier, May 2010, USA.

REFERENCES

1. Tohidi, H. (2011). Review the benefits of using Value Engineering in Information Technology Project Management. *Procedia, Computer Science Journal*, Elsevier [in English].

2. Edosomwan, J.A. (1989). *Integrating Innovation and Technology Management*, New York, John Wiley & Sons [in English].

3. Tohidi, M.J., Tarokh (2006). Modeling and Analysis of Productivity Teamwork Based on Information Technology, *International Journal of Production Research (ISI)*, Taylor and Francis, In Press [in English].

4. Tohidi, H. (2011). E-government and its different dimensions: Iran. *Procedia-Computer Science Journal*, Elsevier [in English].

5. Calantone, R.J., Cavusgil, T., Zhao, Y., (2002). Learning orientation, firm innovation capability, and firm performance. *Industrial Marketing Management*, 31, 515–524 [in English].

6. Tohidi, H., Aslan Azimi Afshar, Aida Jafari. (2010). Strategic planning in Iranian educational organizations. *Procedia, Social and Behavioral Sciences*, Elsevier [in English].

Макух Оксана Володимирівна

доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиуса Класичного приватного університету

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СФЕРИ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Розглянуто деякі аспекти правового регулювання сфери оподаткування в умовах побудови цифрової економіки. На підставі аналізу низки актів

перспективного законодавства України: піддано критичному аналізу впровадження спеціального правового (у тому числі й податкового) режиму Дія Сіті; надано позитивну оцінку підходу законодавця до регламентації відносин оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам.

Ключові слова: оподаткування, правове регулювання, цифрова економіка, електронні сервіси, електронні послуги.

Makuch Oksana

*2nd PhD, Associate Professor, Professor of Constitutional,
Administrative and Finance Law Department of Vladimir Stashys Law
Institute of Classic Private University*

SOME ASPECTS OF LEGAL REGULATION OF THE TAX SPHERE IN THE CONDITIONS OF DIGITALIZATION OF THE ECONOMY

Some aspects of legal regulation of the sphere of taxation in the conditions of building a digital economy are considered. Based on the analysis of a number of acts of the promising legislation of Ukraine: critical analysis of the implementation of the special legal (including tax) regime of Action City is subjected to; provided a positive assessment of the lawmaker's approach to regulation of taxation transactions for the supply of e-services to individuals.

Keywords: taxation, legal regulation, digital economy, electronic services.

Одним із напрямків цифровізації сфери оподаткування виступає створення низки електронних сервісів. В Україні на сучасному етапі створено низку таких сервісів у сфері оподаткування. Зокрема, до них віднесено електронний кабінет платника податків, у якому відображається відповідна податкова інформація кожного конкретного платника податків. Такою інформацією можуть користуватися безпосередньо платники податків (вони її надають), а також контролюючі органи. Як зазначає А. С. Колісник, поступове розширення ДПС переліку електронних сервісів створює ще більше можливостей для реалізації принципу зручності при виконанні податкового обов'язку (п. 4.1.10 ст. 4 Податкового кодексу України) [2, с. 70].

На нашу думку, такий підхід є цілком логічним. У цьому контексті наведемо міркування Р. Г. Браславського, який вказує, що принцип рівномірності та зручності сплати загальнообов'язкових платежів за своєю телеологічною спрямованістю має на меті забезпечити реалізацію інтересів як публічновладних суб'єктів податкового права (контролюючих органів), так і правозобов'язаних учасників податкових відносин (платників податків) [1, с. 31]. Показово, що в умовах розбудови цифрової економіки реалізація цього принципу переважно спрямована на формування превалюючої добросовісності виконання податкового обов'язку платниками податків.

Також дослідниця слушно вказує, що наразі Україна робить перші кроки, намагаючись урегулювати відносини оподаткування в умовах цифровізації різних сфер суспільного життя через створення й функціонування Єдиного порталу державних послуг – Дія, у переліку яких є й ті, що прямо чи опосередковано пов'язані з оподаткуванням (реєстрація ФОП, надання одноразової допомоги ФОПам, довідки про доходи). Також у найближчому майбутньому планується запровадження електронного резиденства, становлення віртуальних активів, віртуальної економічної зони Дія.Сіті [2, с. 71]. З цього приводу розроблено декілька законопроектів, зокрема, проект Закону «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [5] та проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [4]. На основі комплексного аналізу наведених актів робимо висновок, що цей механізм є доволі дискусійним, оскільки він є оптимальним для держави й не дуже сприятливим для суб'єктів ІТ-індустрії. Зазначимо деякі положення, які на нашу думку, є спірними або ж потребують удосконалення.

Так, у ст. 6 проекту Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» закріплено вимоги, яким має відповідати резидент Дія Сіті. Такі вимоги можна поділити на позитивні (ті, яким має відповідати юридична особа: здійснення одного чи декількох видів діяльності з вичерпного переліку, встановлений розмір заробітної плати (еквівалентно 1 400 доларів США, середньооблікова сукупна чисельність осіб не менше 9 та ін.) та негативні (ті вимоги, які мають бути відсутні для набуття цього статусу: відсутність реє-

страції закордоном або ж у країні агресора, банкрутство, внесення до чорного списку тощо).

У той же час законопроектом передбачено, що навіть якщо суб'єкт на момент подання заяви не відповідає встановленим вимогам, то він може набути статус резидента Дія Сіті з обов'язковою умовою відповідати необхідним вимогам з моменту набуття статусу резидента Дія Сіті (ч. 3 ст. 6 законопроекту). При цьому, на переконання законодавця, це створено задля стимулювання інноваційного підприємництва, підтримки перспективних проектів та одночасного запобігання зловживанню правовим режимом Дія Сіті і уникнення його дискредитації. Навряд чи наведене можна вважати засобом стимулювання, оскільки за текстом законопроекту не вказано строк, протягом якого суб'єкт, який не відповідає всім вимогам резидента Дія Сіті, має їх виконати. Фактично, в цьому разі йдеться про надання одного й того ж статусу суб'єктам, які відповідають різним вимогам (або ж не відповідають). На нашу думку, в даному випадку йдеться про податкову дискримінацію.

У ст. 8 аналізованого законопроекту закріплено, що особа, яка має намір набути статус резидента Дія Сіті (заявник), звертається до уповноваженого органу із заявою про набуття статусу резидента Дія Сіті. Також у статті закріплено відомості, що мають міститися у такій заяві. Разом із цим законодавцем не передбачено вимоги щодо документального підтвердження відповідного статусу юридичної особи, яка прагне набути статусу резидента Дія Сіті. Як вбачається, такий підхід є алогічним. Підбиваючи певні підсумки, зазначимо, що наразі правовий режим Дія Сіті становить собою доволі специфічний симбіоз фізичної особи-підприємця (йдеться саме про його мобільність) та найманого за трудовим договором працівника (організація робочого часу, соціальні гарантії тощо). На нашу думку, вищезазначені нововведення не є позитивними, а створюватимуть лише відповідну плутанину при правозастосуванні.

Аналізуючи законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», ми дійшли висновку про те, що викладені положення потребують доопрацювання. Приміром, законодавець пропонує

встановити знижену ставку податку на доходи фізичних осіб (5 відсотків) для оподаткування доходів платника податку – спеціаліста резидента Дія Сіті, що виплачуються на його користь резидентом Дія Сіті, у вигляді: а) заробітної плати, б) винагороди за гіг-контрактом, укладеним у порядку, передбаченому Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», в тому числі винагороди за створення та перехід прав на твори за замовленням; в) авторської винагороди, за створення службового твору та перехід прав на службові твори. Зазначимо, що наразі суб'єкти ІТ-індустрії, які є платниками єдиного податку, оподатковують отримані доходи за ставкою 5 відсотків. З огляду на наведене, запропоновані зміни не є доцільними, оскільки не створюють жодних сприятливих (порівняно з нинішніми) умов.

Також законопроектом передбачено закріплення заниженої ставки у розмірі 9 відсотків від бази оподаткування за податком на прибуток для резидентів Дія Сіті. Такий підхід законодавця можна вважати запровадженням відповідного податкового стимулювання. Однак, на наш погляд, вони не є виправданими з точки зору тих трансформацій, які необхідно як впровадити на законодавчому рівні, й так би мовити, пережити суб'єктам ІТ-індустрії (в контексті переходу з одного правового режиму на інший, більше того – такий перехід стосується не лише оподаткування). Ми підтримуємо тих науковців, які обстоюють доцільність збереження успішних умов ведення господарської діяльності, які на сьогодні склалися в ІТ-індустрії та запровадження додаткових заходів стимулювання подальшого розвитку цієї галузі, шляхом закріплення базових принципів і гарантій діяльності в сфері ІТ [2, с. 74].

Актуальним в контексті нашого дослідження вбачаємо Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 3 червня 2021 р. № 1525-ІХ [3].

До прийняття вказаного акта частина електронних послуг, що надаються міжнародними корпораціями в мережі Інтернет оподат-

ковувались податком на додану вартість через механізм делегування обов'язку декларувати податкові зобов'язання їх покупцями у разі, якщо вони є платниками податку на додану вартість або суб'єктами господарювання, навіть якщо вони не зареєстровані платниками податку на додану вартість. Наразі ж Податковий кодекс України доповнено нормами щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та нормами щодо удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам.

Зокрема, йдеться про: (1) виключення норми, згідно з якою резиденти при виплаті нерезидентам доходу за виробництво та/або розповсюдження реклами повинні сплачувати податок за ставкою 20 відсотків суми таких виплат за власний рахунок; (2) визначення переліку електронних послуг; (3) звільнення від оподаткування податком на додану вартість постачання електронних послуг шляхом надання доступу до електронних освітніх (навчальних) ресурсів в рамках надання освітніх послуг; (4) встановлення правил визначення місця постачання електронних послуг (B2C); (5) встановлення форми та визначення порядку надсилання податкового повідомлення нерезиденту та скарги на таке рішення, а також спрощеної процедури реєстрації платника ПДВ для постачальників-нерезидентів, яка може здійснюватися віддалено в електронній формі на спеціально розробленому веб-порталі; (6) визначити правила податкового обліку з податку на додану вартість для нерезидентів, що надають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташовано на митній території України та ін.

За текстом аналізованого закону допущені деякі змістові та редакційні помилки, які потребують усунення. Наприклад, у п. 208^{1.6} вказано, що «податок становить 20 відсотків бази оподаткування та включається до ціни електронних послуг». Однак в цьому випадку йдеться безпосередньо не про податок, а про один з елементів його правового механізму – ставку податку. В цілому, на наш погляд, запропоновані зміни сприяють чіткій регламентації відносин оподаткування операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам, передбачають податкове стимулювання для плат-

ників податків через встановлення відповідних звільнень та пільг, а також сприяють реалізації принципу зручності оподаткування.

Виникнення нових моделей ведення бізнесу актуалізують питання щодо зростання податкових ризиків держави. Не випадково вчені застерігають, що поява нових грошових потоків як результат використання багатосторонніх моделей ведення бізнесу і великих масивів даних спричиняє втрату контролю за оподаткуванням. Зважаючи на викладене, можемо зробити висновок про те, що вельми актуальним в умовах сьогодення залишається питання не лише стосовно якісного впровадження технологій в сферу оподаткування, а й стосовно забезпечення їх захисту, а відтак й захисту прав та інтересів учасників правовідносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 42 с.
2. Колісник А. С. Оподаткування в умовах цифровізації економіки: до питання правового регулювання. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 4 за матеріалами круглого столу (м. Харків, 21 трав. 2021 р.). Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 68–75.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам: Закон України від 3 черв. 2021 р. № 1525-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Проект Закону від 14 квіт. 2021 р. № 5376. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71663.
5. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Проект Закону від 2 листоп. 2020 р. № 4303. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70298.

REFERENCES

1. Braslavskiy, R.H. (2019). Pryntsyphu podatkovoho prava Ukrainy. *Extended abstract of candidate's thesis*. Zaporizhzhia [in Ukrainian].

2. Kolisnyk, A.S. (2021). Opodatkuvannia v umovakh tsyfrovizatsii ekonomiky: do pytannia pravovoho rehuliuвання. *Aktualni problemy hospodarskoi diialnosti v umovakh rozbudovy ekonomiky Industrii 4.0*: zb. nauk. pr. NDI PZIR NAPrN Ukrainy № 4 za materialamy kruhloho stolu (m. Kharkiv, 21 trav. 2021 r.) – Actual problems of economic activity in the conditions of development of economy of Industry 4.0: collection of scientific works of SRI PZIR NAPrN of Ukraine № 4 on materials of a round table. Kharkiv: NDI PZIR NAPrN Ukrainy, 68–75 [in Ukrainian].

3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhliadi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam: Zakon Ukrainy vid 3 cherv. 2021 r. № 1525-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> [in Ukrainian].

4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo stymuliuвання rozvytku tsyfrovoi ekonomiky v Ukraini: Proekt Zakonu vid 14 kvit. 2021 r. № 5376. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71663 [in Ukrainian].

5. Pro stymuliuвання rozvytku tsyfrovoi ekonomiky v Ukraini: Proekt Zakonu vid 2 lystop. 2020 r. № 4303. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70298 [in Ukrainian].

Мамаєв Ілля Олександрович

*молодший науковий співробітник НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України*

АНАЛІЗ ГОТОВНОСТІ УКРАЇНИ ТА УКРАЇНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА ДО ІНТЕГРАЦІЇ У ЄДИНИЙ ЦИФРОВИЙ РИНОК ЄС

В роботі розглянуто, що являє собою Єдиний цифровий ринок ЄС та наскільки Україна та українське суспільство готові до інтеграції у це об'єднання. Проаналізовано, як відбувається імплементація норм ЄС до вітчизняного законодавства. Виявлені найслабші сфери, що заважають інтеграції нашої держави у Єдиний цифровий ринок ЄС. Звернено увагу на