

ЕЛЕКТРОННІ ПОСЛУГИ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

Зоряна Тенюх

*Львівський національний університет імені Івана Франка,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18*

e-mail: zoryana.tenyukh@lnu.edu.ua; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2392-0534>

Анотація. *Мета статті – аналіз запроваджених нововведень щодо оподаткування електронних послуг та удосконалення впровадженого у вітчизняне податкове законодавство визначення терміна «електронні послуги». У процесі дослідження використано загальнонаукові та специфічні методи дослідження: теоретичного узагальнення і порівняння, деталізації, групування, систематизації, критичного аналізу, табличні.*

Узагальнено підходи до трактування терміна «електронні послуги» у наукових працях та нормативно-правових актах України та Європейського союзу, на підставі чого розкрито зміст поняття «електронна послуга» для цілей оподаткування ПДВ, виокремлено характеристики електронних послуг і визначено їхні види, а також перелік операцій, що не належать до електронних послуг. Проаналізовано основні нововведення щодо оподаткування електронних послуг податком на додану вартість, за результатами чого виявлено певні недоліки й упущення, сформульовано рекомендації щодо їх усунення задля уникнення неоднозначних трактувань податкового законодавства.

Ключові слова: *інформаційні технології, електронні послуги, нерезиденти, оподаткування, податок на додану вартість (ПДВ), податок на «Google», податкове законодавство, фізичні особи.*

Постановка проблеми. Розвиток інформаційних технологій і компаній-гігантів у сфері цифрової економіки зумовлює необхідність формування нових підходів до системи оподаткування, адже традиційні підходи, засновані на фізичній присутності компанії, в умовах цифровізації створюють можливості для ухиляння від сплати податків. Тому питання оподаткування цифрової економіки зараз вкрай актуальні у всьому світі й обговорюються на рівні урядів окремих країн та на рівні їх об'єднань, а також із залученням таких міжнародних організацій: Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Організація Об'єднаних Націй (ООН). Україна теж не стоїть осторонь цих процесів і розробляє власні проєкти нормативних актів, де важливим є їхня узгодженість зі світовими тенденціями.

Сьогодні в українському суспільстві активно обговорюються останні зміни податкового законодавства, запроваджені Законом № 1525-IX [1] щодо оподаткування

податком на додану вартість (далі – ПДВ) електронних послуг, що надаються на митній території України нерезидентами. За твердженнями вітчизняних засобів масової інформації (далі – ЗМІ), в тім числі й професійних бухгалтерських періодичних видань і порталів, зазначені нововведення найперше будуть стосуватися таких світових ІТ компаній: Google, Youtube, Facebook, Instagram, Tik Tok, Apple, Amazon, Microsoft, Adobe, Netflix, Booking.com, Bloomberg, Coursera тощо. У ЗМІ можна простежити багато неточностей і суперечностей з цього приводу, зокрема й щодо зазначеного переліку компаній-нерезидентів, яким із прийняттям Закону № 1525-ІХ треба буде зареєструватися платниками податку та сплачувати ПДВ, й щодо назви такого податку – «податок на Google».

Такі не точні та суперечливі формулювання у ЗМІ потребують ґрунтовного дослідження нових термінів і роз'яснення категорій платників ПДВ та споживачів/покупців електронних послуг задля запобігання подібних перекручувань інформації. Також з'ясування цих питань вкрай важливе для подальшого аналізу усіх запроваджених змін, що почнуть діяти вже з 1 січня 2022 року.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки термін «електронні послуги» введено в податкову практику тільки з прийняттям Закону № 1525-ІХ від 03.06.2021, то зрозуміло, що його сутність ще ґрунтовно не дослідили вчені-економісти. Однак поняття «електронні послуги» розглядали з юридичного погляду в контексті електронного урядування такі науковці у галузі права та державного управління: Ємельяненко О., Ішханян А.Р., Клімушин П.С., Клименко І.В., Тищенко І.О., Н. В. Опар, Требик Л.П. тощо.

В економічній літературі досліджено трактування дефініцій «електронний бізнес», «електронна комерція», «електронна торгівля», зокрема у наукових працях Балик У., Виноградової О., Євтушенко Н., Поліванова В., Дмитрієвої Н., Затонацької Т., Макаренко Є., Маліцької Г., Мельник О., Маловичко С., Петрук Г., Плєскач В., Яценко О. та ін. Проте не розглядається поняття «електронна послуга». Водночас в окремих дослідженнях наводяться типові різновиди електронних інформаційних послуг, які надають у межах світового електронного бізнесу, характерною особливістю яких є те, що вони надаються за допомогою засобів електронної комунікації (наприклад, онлайн через мережу Інтернет).

Проблемні аспекти оподаткування цифрових послуг податком на додану вартість у сфері електронної комерції вивчали Гаркушенко О. Н., Борейко Н. М., Стародуб Д.М., податком на прибуток – Вієцька О., Кувалдіна О. О., Котіна Г.М., Степура М.М., Поливана Ю.М. Частина науковців ототожнює цифрові послуги з електронними, інша – взагалі не вживає термін «електронна послуга», що і зумовлює необхідність дослідження сутності цієї категорії, особливо зважаючи на останні податкові зміни та впровадження терміна «електронна послуга» у вітчизняне податкове законодавство.

Постановка завдання. Мета статті – удосконалення впровадженого у вітчизняне податкове законодавство визначення терміна «електронні послуги» на підставі аналізу різних підходів до їх трактування для забезпечення однозначного тлумачення податкових норм з врахуванням вимог сучасності. Для досягнення мети поставлено такі завдання:

розкрити сутність і зміст електронних послуг, виокремити їхні сутнісні характеристики та визначити види; проаналізувати основні нововведення у сфері оподаткування електронних послуг ПДВ, виявити проблемні аспекти й сформулювати рекомендації щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Другого липня 2021 року набув чинності прийнятий Верховною Радою України Закон України від 03.06.2021 № 1525-ІХ «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» (далі – Закон № 1525-ІХ).

До основних нововведень можемо зачислити запровадження терміна «електронні послуги» для цілей оподаткування ПДВ і доповнення переліку платників ПДВ нерезидентами, які не мають постійного представництва та постачають на митній території України фізичним особам електронні послуги. Відповідно виокремлено й отримувачів (споживачів) таких послуг – фізичних осіб, які: 1) не мають статусу суб'єкта господарювання (тобто громадян); 2) мають статус суб'єкта господарювання, тобто фізичних осіб – підприємців (ФОПів), але які не є зареєстрованими платниками ПДВ.

Варто зазначити, що згідно з п. 180.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) попередньої редакції, тобто до прийняття Закону № 1525-ІХ, особою, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ до бюджету у разі отримання послуги від нерезидента (в тім числі його постійного представництва, не зареєстрованого як платник податку), є отримувач, тобто споживач послуг. Послуги підлягають оподаткуванню ПДВ, якщо місцем їх постачання є митна територія України, що визначається за правилами, передбаченими пп. 186.2-186.4 ПКУ [2]. У цьому випадку не має значення, чи отримувач послуг зареєстрований платником ПДВ чи ні. Відповідно, незареєстровані платниками ПДВ юридичні та фізичні особи-підприємці у разі отримання послуг від нерезидента є податковим агентом, декларують та сплачують податкові зобов'язання з ПДВ на підставі Розрахунку, за формою, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України № 21 від 28.01.2016 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість».

Однак із прийняттям Закону № 1525-ІХ, обов'язок із нарахування та сплати ПДВ до бюджету при постачанні електронних послуг фізичним особам перейде до компанії-нерезидента, що є постачальником таких послуг. Тобто, з 01.01.2022 фізичні-особи підприємці, не зареєстровані платниками ПДВ, у разі отримання електронних послуг від нерезидента більше не зобов'язані будуть сплачувати ПДВ і подавати зазначений вище Розрахунок, оскільки ПДВ за них сплачуватиме нерезидент.

Для реалізації цього на практиці Законом № 1525-ІХ передбачено, що нерезиденти, які постачають фізичним особам електронні послуги на митній території України, підлягають обов'язковій реєстрації платником ПДВ, якщо вартість наданих послуг перевищує 1 млн грн. на рік. Відповідно, обов'язок зареєструватися платником

ПДВ у нерезидента виникне у 2022 році, якщо вартість наданих послуг за 2021 рік перевищить 1 млн грн. Якщо ж вартість наданих послуг менше 1 млн грн., то обов'язок зареєструватися платником ПДВ у нерезидента не виникає, а отже, і сплата ПДВ не здійснюється. Проте нерезидент має право зареєструватися добровільно. Реєстрація нерезидента (обов'язкова та добровільна) буде відбуватися віддалено за спрощеною процедурою на спеціально розробленому веб-порталі. Інші аспекти та податкові новації при оподаткуванні електронних послуг висвітлено у попередніх публікаціях автора [3].

Оскільки запроваджені зміни стосуються лише постачання електронних послуг фізичним особам, то жодних змін у порядку оподаткування послуг, які отримують від нерезидента юридичні особи (платники та не платники ПДВ) та фізичні-особи підприємці, зареєстровані платниками ПДВ, Законом №1525-IX не передбачено.

Також, згідно з пп. д) п. 14.1.139 Закону № 1525-IX, запроваджені зміни не поширюються на нерезидентів, які: постачають електронні послуги безпосередньо через своє постійне представництво в Україні; постачають електронні послуги за посередницькими договорами (якщо у рахунках (квитанціях) визначено перелік таких електронних послуг та їх фактичного постачальника); виконують тільки обробку платежів за електронні послуги і не беруть участі у наданні таких електронних послуг.

Отже, можемо стверджувати, що вводиться не новий податок, як часто зазначають у ЗМІ, а розширюється коло платників ПДВ, до яких включено нерезидентів, які не мають постійного представництва та постачають на митній території України фізичним особам (у тім числі фізичним особам-підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ) електронні послуги.

Беручи до уваги зазначені аспекти, можемо також зазначити, що вживання формулювання «податок на Google» є недоречним, адже, по-перше, не введено нового податку; по-друге, запроваджені зміни стосуються лише тих компаній-нерезидентів, які постачають власні електронні послуги та не мають постійного представництва в Україні. Зі свого боку компанія Google з 2007 року має постійне представництво в Україні під назвою ТОВ «Гугл», що зареєстроване платником ПДВ. Відповідно, запроваджені зміни не будуть поширюватися на Google та на Microsoft та Apple, які теж мають офіційні представництва в Україні (ТОВ «Майкрософт Україна» та ТОВ «ЕППЛ Україна», відповідно), а також на інші компанії-нерезидентів, що постачають електронні послуги безпосередньо через свої постійні представництва в Україні, що прямо зазначено у новій редакції п. 14.1.139 ПКУ.

По-третє, у світовій практиці, коли йдеться про «податок на Google», здебільшого мається на увазі так званий цифровий податок або «digital tax», яким оподатковується корпоративний прибуток або доходи ІТ компаній. Саме з приводу запровадження такого податку (або його скасування чи модифікації в разі запровадження) у світовій спільноті давно ведуться жваві дискусії, і лише станом на 05.06.2021 групі розвинених країн G7 вдалося досягти згоди щодо оподаткування найбільших світових технологічних компаній. За повідомленням CNBC «G-7 підтримала пропозицію США, яка закликає корпорації по всьому світу сплачувати мінімум 15% податку на прибуток» [4]. Тобто, міністри країн G-7 погодилися дотримуватися мінімальної ставки корпоративного

податку для транснаціональних компаній на рівні не менше 15%. Отже, цифровий податок або Digital Services Tax (DST), або «податок на Google», також відомий як GAFA (за першими літерами назв компаній Google, Apple, Facebook, Amazon), є прямим податком у формі податку на прибуток, який не можна ототожнювати з ПДВ на електронні послуги, що впроваджується сьогодні в Україні.

Звісно основною новацією є впровадження терміна «електронні послуги», який до прийняття Закону № 1575 не набув широкого використання в економічній літературі, проте досліджувався у наукових працях у галузі права та державного управління в контексті електронного урядування, тобто надання державними органами влади різних послуг в електронному вигляді. Хоча такі послуги прямо не стосуються теми дослідження, однак вважаємо за доцільне скористатися напрацюваннями вчених у цих галузях, що дасть змогу виокремити спільні характеристики та з'ясувати сутність електронних послуг загалом, незалежно від того, який суб'єкт такі послуги надає.

Опар Н.В. під електронними послугами розуміє: «всі публічні послуги (державні, адміністративні, управлінські, муніципальні та соціальні), які надаються за допомогою інформаційно-телекомунікаційних технологій» [5]. Дещо ширше трактування подає Ішханян А. Р.: «електронна послуга – це регламентована правовими актами діяльність органів публічної адміністрації за допомогою сучасних інформаційних комунікаційних технологій ... на забезпечення її [фізичної або юридичної особи] прав і законних інтересів ...» [6, с. 122].

Досить вузько трактує термін Ємельяненко О.: «електронні послуги – це надання в електронній формі урядової інформації: програм і напрямів діяльності уряду, формування стратегій задля розв'язання найважливіших суспільних проблем. Електронні послуги характеризуються новими формами громадянської участі та співробітництва між владою й громадянами» [7]. Вважаємо, що таке визначення не відображає всіх аспектів сфери послуг, які можна отримати від органів державної влади, а стосується лише надання загальної інформації про діяльність уряду.

Найбільш повне визначення сформулювала Тищенко І.О., яка стверджує, що «електронними слід вважати всі публічні послуги (державні, муніципальні, адміністративні, соціальні, управлінські), які надаються в електронному вигляді з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, тобто з сукупністю методів виробничих процесів, програмно-технічних засобів, інтегрованих з метою збору, обробки, збереження, розповсюдження, відображення та використання інформації в інтересах її користувачів» [8, с. 24].

Отже, трактуючи поняття «електронна послуга», науковці розглядають лише один із аспектів, а саме її надання органами державної влади. Проте послуги можуть бути надані не лише органами державної влади, а й приватним сектором, тому у формулюванні визначень доцільно зазначити, про які саме електронні послуги йдеться: публічні, державні, адміністративні, управлінські, муніципальні, соціальні тощо. Особливо актуальним це стає із прийняттям змін до податкового законодавства, спричинених Законом № 1525-IX, що потребує чітких формулювань задля уникнення непорозумінь і суперечностей.

Наприклад, багато науковців подає трактування саме адміністративної електронної послуги. Матвійчук Р.М. та Кандзюба С.П. під електронною адміністративною послугою розуміють «адміністративну послугу, що надається суб'єкту звернення в електронній формі за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій». Автори додають, що «можливим визначенням поняття «електронна послуга» є ще й таке: електронна послуга – це послуга із задоволення інформаційних потреб користувача, яка має електронну форму надання» [9, с. 20]. Требик Л.П. вважає, що «електронні адміністративні послуги – це адміністративні послуги, реалізовані за допомогою технологій електронного урядування, коли суб'єкт звернення замовив та отримав адміністративну послугу від суб'єкта надання, як результат здійснення його владних повноважень безпосередньо в електронному вигляді» [10, с. 218].

Отож, узагальнивши усі наведені визначення, можемо виокремити такі спільні характеристики електронних послуг (без врахування суб'єкта надання та виду самої послуги):

- надаються в електронному вигляді або в електронній формі;
- надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій.

Тищенко І.О. виділяє шість власних, особливих ознак публічних електронних послуг [8, с. 19], серед яких можна виділити такі, які характерні для електронних послуг загалом, тобто тих, що можуть надаватися і приватним сектором: 1) надаються з використанням інформаційно-комунікаційних технологій; 2) неможливість отримати послугу фізичній або юридичній особі (суб'єктом звернення) без використання інформаційно-комунікаційних технологій; 3) відсутність особистого контакту між особою та адміністратором послуги або на окремих стадіях отримання послуги, або протягом усієї процедури.

Схожі підходи до трактування електронних послуг містяться і у вітчизняних нормативно-правових актах (табл. 1).

Таблиця 1

**Основні підходи до трактування електронних послуг
 у нормативно-правових актах України**

Нормативно-правовий акт	Визначення
1	2
<i>У сфері електронного урядування</i>	
Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії розвитку інформаційного суспільства» від 15 травня 2013 р. № 386	Електронна послуга – це послуга, надана громадянам та організаціям в електронному вигляді за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій
Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку системи електронних послуг в Україні» від 16 листопада 2016 р. № 918	Електронна послуга – це адміністративна та інша публічна послуга, що надається суб'єктові звернення в електронній формі за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем

Закінчення табл. 1

1	2
Закон України «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг» від 15.07.2021 № 1689-IX Набрання чинності, відбудеться 07.11.2021.	Електронна публічна послуга – послуга, що надається органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, які перебувають в їх управлінні, у тім числі адміністративна послуга (у тому числі в автоматичному режимі), яка надається з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем на підставі заяви (звернення, запиту), поданої в електронній формі з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем (у тому числі з використанням Єдиного державного веб-порталу електронних послуг), або без подання такої заяви (звернення, запиту)
<i>У сфері електронної комерції</i>	
Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 № 675-VIII	Інформаційні електронні послуги – платні або безоплатні послуги щодо оброблення та зберігання інформації, що надаються дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем за індивідуальним запитом їх одержувача
Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 № 2155-VIII	Електронна послуга – будь-яка послуга, що надається через інформаційно-телекомунікаційну систему
<i>У сфері справляння податків і зборів</i>	
Закон України № 1525-IX від 03.06.2021 (пп. 14.1.56 ⁵)	Електронні послуги – послуги, які постачаються через мережу інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях

Джерело: уклад автор за [1; 11–15].

Проаналізувавши подані визначення, можемо зазначити, що спільним для усіх є те, що електронні послуги надаються з використанням інформаційних, телекомунікаційних або інформаційно-телекомунікаційних систем або технологій. Додамо, що визначення зазначених систем міститься у Законі України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 05.07.1994 № 80/94-ВР. Щодо послуг у сфері електронного урядування, то визначення електронних послуг доповнено такою характеристикою як електронна форма надання, у сфері електронної комерції – дистанційне надання.

Відповідно, згідно із зазначеним Законом України, «інформаційно-телекомунікаційна система – сукупність інформаційних та телекомунікаційних систем, які у процесі обробки інформації діють як єдине ціле» [16]. Так само «інформаційна (автоматизована) система – організаційно-технічна система, в якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів; телекомунікаційна система –

сукупність технічних і програмних засобів, призначених для обміну інформацією шляхом передавання, випромінювання або приймання її у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб» [16]. Отже, якщо узагальнити наведені визначення, то можна зазначити, що електронні послуги надаються з використанням певної системи обробки й обміну інформації за допомогою технічних і програмних засобів.

Найбільш змістовним і з урахуванням вимог сучасності, на наш погляд, є трактування електронних послуг, подане у Законі № 1525-IX, що дає змогу виокремити такі характеристики:

- 1) надаються за допомогою мережі Інтернет;
- 2) надаються автоматизовано;
- 3) надаються з мінімальним втручанням людини або взагалі без нього;
- 4) надаються за допомогою інформаційних технологій, у тім числі з використанням спеціального програмного забезпечення у вигляді застосунку або додатку на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах та інших цифрових пристроях.

Для розуміння сутності інформаційних технологій наведемо найбільш поширене трактування: «інформаційні технології – це сукупність методів, процесів і програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний процес, що забезпечує добирання, зберігання, накопичування, оброблення, пошук, виведення, копіювання, передавання та розповсюдження інформації» [17]. Відповідно, інформаційні технології складаються з технічних засобів (комп'ютерної техніки, серверів, смартфонів, планшетів тощо) та відповідного програмного забезпечення, які використовують певними способами і методами.

Для розуміння сутності інформаційних технологій наведемо найбільш поширене трактування: «інформаційні технології – це сукупність методів, процесів і програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний процес, що забезпечує добирання, зберігання, накопичування, оброблення, пошук, виведення, копіювання, передавання та розповсюдження інформації» [17]. Відповідно, інформаційні технології складаються з технічних засобів (комп'ютерної техніки, серверів, смартфонів, планшетів тощо) та відповідного програмного забезпечення, які використовують певними способами і методами.

Проаналізувавши визначення електронних послуг, впроваджене у ПКУ із прийняттям Закону №1525-IX, можемо зауважити, що воно є доволі детальним і містить певне дублювання. Зокрема, у визначенні конкретизовано інструменти надання електронної послуги – мережу Інтернет та технічні та програмні засоби, за допомогою яких послуги надаються – смартфони, планшети, телевізійні приймачі та інші цифрові пристрої, а також спеціальні застосунки чи додатки на них, що в сукупності становлять інформаційні технології, які покупець використовує для отримання електронної послуги. Тобто, інформаційні технології дають змогу використовувати технічні засоби та цифрові пристрої, які мають доступ до інтернету, для отримання споживчої вартості чи певного результату від їх використання.

За змістом послуга є автоматизованою, тобто такою, яка надається спеціальними технічними засобами чи цифровими пристроями з мінімальним втручанням людини або взагалі без неї. Отже, автоматизація сама по собі означає відсутність у певному процесі людської діяльності або її мінімізація, тому у визначенні міститься певне дублювання. Ймовірно, це було запозичено з нормативно-правових актів ЄС, що загалом відповідає міжнародним зобов'язанням України, взятим на себе із підписанням Угоди про асоціацію, яка поглибила процес адаптації вітчизняного законодавства до правової системи Європейського союзу (далі – ЄС).

Розглянувши визначення електронних послуг є наближеним до визначення, що міститься у п. 1 ст. 7 Регламенту Ради (ЄС) № 282/2011 від 15 березня 2011 року «Про

встановлення заходів з імплементації Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість», згідно з яким це «послуги, які постачаються через мережу Інтернет або електронну мережу, характер яких передбачає автоматизацію їх надання та мінімальне втручання людини, які неможливо надати за відсутності інформаційних технологій» [18]. Хоча бачимо, що визначення згідно з ПКУ є більш конкретизованим, адже в ньому наведено засоби, за допомогою яких такі послуги можна отримати, тоді як у Регламенті Ради № 282/2011 лише зазначено, що їх «неможливо надати за відсутності інформаційних технологій».

В умовах розвитку цифрової економіки та цифровізації (англ. *digitalization*) усіх суспільно-економічних явищ і процесів загалом збільшилась кількість наукових публікацій за цією тематикою, в яких вживається термін «цифрові послуги», який не знайшов свого трактування у вітчизняному законодавстві, на відміну від терміна «електронні послуги». Проаналізувавши підсумковий огляд КРМГ щодо оподаткування цифрової економіки [19], що базується на дослідженні податкового законодавства країн світу, було виявлено, що в ньому вживається термін «digital services», що дослівно перекладається як цифрові послуги, коли йдеться саме про електронні послуги у значенні, розглянутому вище.

Зокрема, характеризуючи в [19] запропоновані на той момент зміни до податкового законодавства України щодо оподаткування електронних послуг ПДВ, передбачені Проектом Закону № 4184 від 02.10.2020, вживається термін «digital services» [19, с. 113], хоча в самому Проекті Закону, а в подальшому й в прийнятому Законі № 1525-ІХ, вжито саме термін «електронні послуги».

Аналогічно, у нормативно-правових актах ЄС у сфері оподаткування ПДВ, зокрема у Директиві Ради 2006/112/ЄС й Регламенті Ради № 282/2011, у розумінні електронних послуг вживається термін «electronically supplied services», що в дослівному перекладі означає «послуги, що постачаються електронними засобами». Хоча у зазначеному огляді вживається термін «digital services», коли йдеться саме про «electronically supplied services» (тобто електронні послуги) [19, с. 81–83, 131] та зміни у системі їх оподаткування ПДВ в ЄС. З цього можемо зробити висновок, що ці поняття ототожнюють, а отже, є неточність перекладу термінів.

Оскільки сфера оподаткування чітко регламентована, то для уникнення можливих проблем, пов'язаних із неправильним перекладом термінів, потрібно ґрунтовно досліджувати податкове законодавство конкретної країни, що має містити трактування сутності та видів електронних чи цифрових послуг. Це дослідження більшою мірою ґрунтується на аналізі норм законодавства, адже сфера оподаткування чітко регламентована ним, тому, проаналізувавши основні нормативні акти ЄС та України у сфері оподаткування ПДВ, можемо стверджувати, що правильно застосовувати саме термін «електронна послуга». Звісно потребує детального дослідження й категорія «цифрові послуги» щодо тотожності або ж взаємозв'язку з терміном «електронні послуги» у законодавстві інших країн та у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених, що буде зроблено в подальших наукових публікаціях автора.

Узагальнивши наведені підходи до трактування електронних послуг і провівши власні дослідження, можемо виокремити такі сутнісні характеристики (табл. 2).

Таблиця 2

Сутнісні характеристики електронних послуг

Характеристика електронної послуги	Наявність у визначенні згідно з ПКУ
Електронна форма надання або електронний вигляд	–
Постачаються через мережу Інтернет або іншу електронну мережу	+
Надаються з використанням інформаційних, телекомунікаційних або інформаційно-телекомунікаційних систем або технологій, тобто з використанням технічних та програмних засобів, різних цифрових пристроїв та певних методів і способів їх використання	+
Неможливість отримати послугу без використання інформаційно-комунікаційних технологій	–
Надаються автоматизовано	+
Надаються з мінімальним втручанням людини або взагалі без неї	+
Надаються дистанційно, тобто здійснюється віддалене постачання послуги поза місцем розташування постачальника та/або відбувається інтерактивна взаємодія покупця та постачальника у процесі надання послуги за допомогою інформаційних технологій	–
Надаються головно онлайн, тобто в режимі реального часу в мережі Інтернет	–
Об'єктом здебільшого виступає інформація в електронному вигляді чи доступ до неї та/або трансформація інформації відповідно до запитів користувачів	–
Цифрова, віртуальна або інша нематеріальна форма	–
Інноваційність, тобто постійне оновлення та вдосконалення послуги внаслідок постійного розвитку інформаційних технологій	–
Доступність у будь-який момент часу, тобто 24/7	–

Джерело: уклад автор.

Отже, враховуючи вищенаведене, вважаємо, що визначення терміна «електронні послуги» у ПКУ доцільно викласти у такій редакції: електронні послуги – це послуги у цифровій, віртуальній чи іншій нематеріальній формі, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано та дистанційно, виключно за допомогою інформаційних технологій, у тім числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях.

Для більш ґрунтового розуміння сутності електронних послуг доцільно проаналізувати їх види, а також з'ясувати, які послуги згідно з податковим законодавством не вважаються електронними. У ст. 14.1.56⁵ ПКУ, окрім визначення, подано перелік електронних послуг, однак зазначено, що він не є вичерпним (табл. 3).

Таблиця 3

**Зміст і види електронних послуг від нерезидентів
згідно з нормами податкового законодавства України**

Стаття ПКУ	Зміст статті ПКУ	Приклад послуг та компаній-нерезидентів
1	2	3
14.1.56 ⁵	До електронних послуг, зокрема, але не виключно, належать [2]:	Приклад послуг та компаній-нерезидентів
а)	Постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, у тому числі, але не виключно, підписка на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів	Електронні журнали: The Economist, Bloomberg Businessweek, Foreign Affairs. Фотобанки (фотостоки): Pixabay, Shutterstock, Fotolia by Adobe, Pikwizard
б)	Надання доступу до баз даних, у тім числі користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет	Пошукові системи: Google, Yahoo!, Bing. Сервіс MyHeritage
в)	Постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, враховуючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх трансляванням через телевізійну мережу	Ігрові платформи (Steam) та стрімінгові сервіси: для перегляду фільмів: Netflix, Apple TV, Amazon Video; для прослуховування музики: Apple Music, Google Play, Spotify, Deezer, Tidal, SoundCloud. Відеохостинг YouTube.
г)	Надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів	Соціальні мережі: Facebook, Instagram, TikTok, LinkedIn. Відеохостинг YouTube
г)	Постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, проведення та надання якого не потребує участі людини, у тому числі шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, у яких учні виконують завдання онлайн, а оцінки виставляються автоматично, без участі людини (або з мінімальною її участю)	Масові онлайн-курси: Coursera, Edx, Udemy, Skillshare. Навчальні платформи: Moodle, Blackboard Learn

Закінчення табл. 3

1	2	3
д)	Надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень	Хмарні сервіси та хостинги: Dropbox, AWS, Google Drive, Apple iCloud, Microsoft OneDrive Системи електронних комунікацій: Google Meet, Microsoft Teams, SharePoint, Workplace by Facebook
е)	Постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, у тім числі електронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення та електронного обладнання	Розробники програмного забезпечення: Microsoft, Adobe, Avast, McAfee, Autodesk, NortonLifeLock, GeoTrust, ESET
є)	Надання рекламних послуг у мережі Інтернет, мобільних додатках та на інших електронних ресурсах, надання рекламного простору, у тому числі шляхом розміщення банерних рекламних повідомлень на веб-сайтах, веб-сторінках чи веб-порталах	Послуги реклами у Google Ads, Facebook Ads Manager, Instagram, LinkedIn Ads, Spotify, YouTube тощо

Джерело: уклад автор.

Варто додати, що електронні освітні послуги від нерезидентів звільнено від оподаткування ПДВ. Зокрема, згідно з новим пп. 197.1.32 ПКУ звільнено від оподаткування ПДВ послуги з доступу до публічних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет за таких умов: 1) послуги надаються за галузями знань і спеціальностями, за якими відбувається підготовка здобувачів вищої освіти; 2) надання послуг не потребує участі людини. В інших випадках електронні освітні послуги, що не передбачають безпосереднього контакту між викладачем і учнем, підлягають оподаткуванню ПДВ.

Також зауважимо, що операції з постачання програмної продукції та послуг з її обслуговування вже є об'єктом оподаткування ПДВ (згідно з пп. а, б ст. 185.1 ПКУ). Проте згідно з п. 26-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті, тимчасово звільнено від оподаткування ПДВ з 01.01.2013 до 01.01.2023 (згідно з переліком, поданим у п. 26-1 ПКУ). Щоб операція підпадала під звільнення від оподаткування ПДВ, треба дотримуватися певних умов, передбачених ПКУ, в інших випадках застосовується загальнозастосований порядок оподаткування ПДВ. Для правильного розуміння й уникнення в майбутньому суперечностей з приводу оподаткування електронних послуг від нерезидента згідно з пп. е) ст. 14.1.56⁵ ПКУ, вважаємо, що необхідно додатково врегулювати ці питання шляхом внесення змін до ПКУ або ж Державній податковій службі потрібно надати роз'яснення чи підпадають «нові» операції з постачання програмного забезпечення та оновлення до нього під

звільнення від оподаткування чи мають оподатковуватися на загальних підставах, оскільки у Законі № 1525-IX з цього приводу нічого не зазначено.

Поданий у табл. 3 перелік послуг не є вичерпним, тому в разі виникнення спірних питань щодо належності послуги до електронної, треба орієнтуватися на перелік операцій, що не належать до електронних послуг, визначений у ст. 14.1.56⁵ ПКУ. Зокрема, до електронних послуг не належать такі операції:

- постачання товарів/послуг, що замовляються або бронюються через мережу Інтернет з використанням мобільних додатків та інших електронних ресурсів, а їх фактичне постачання відбувається без використання мережі Інтернет. До таких послуг згідно з ПКУ належать «послуги з розміщення, винаймання автомобілів, послуги закладів харчування з постачання продукції, послуги пасажирського транспорту та інші подібні послуги» [1]. Відповідно це послуги, які замовляють покупці через мережу Інтернет, але надаються фізично, до таких послуг можемо зачислити сервіс BlaBlaCar, послуги таксі Bolt та Uber, оренди автомобілів Avis, Hertz, Europcar, SIXT, оренди житла на Airbnb чи Booking.com, доставки товарів та їжі Glovo, Bolt Food тощо. Однак, якщо фізичні особи пропонують свої послуги з використанням зазначених сервісів, наприклад, водії таксі на платформі Bolt та Uber чи власники житла на Airbnb та Booking.com, то такі послуги підпадають під визначення електронних послуг, адже по своїй суті є послугами з доступу до інформаційних електронних ресурсів.

Також вважаємо, що послуги глобальних торговельних майданчиків та інтернет-магазинів, зокрема Amazon, Aliexpress та eBay, підпадають під дію цього пункту, а отже, їх не варто вважати електронними послугами, оскільки зазначені компанії забезпечують фізичний продаж товарів. Тому треба розширити поданий в ПКУ перелік ще й такими послугами;

- постачання товарів та/або послуг, відмінних від електронних, у складі яких є електронні послуги, що включені до їх загальної вартості. Наприклад, придбання техніки з наперед встановленим програмним забезпеченням (придбання комп'ютера чи ноутбука зі встановленою операційною системою Windows);
- постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет за умови, що мережа Інтернет використовується лише як засіб комунікації між викладачем і слухачем. Наприклад, навчання з використанням Zoom чи Skype. Додамо, що такі послуги звільнені від оподаткування ПДВ згідно з оновленим пп. 197.2 ПКУ;
- постачання творів у галузі науки, літератури і мистецтва на матеріальних носіях. Наприклад, доставка з BookDepository;
- надання консультаційних послуг електронною поштою.
- надання послуг з доступу до мережі Інтернет. Отже, послуги інтернет-провайдерів не є електронними послугами.

Щоб в подальшому уникнути проблем із трактуванням послуг як електронних, вважаємо, що Державній податковій службі треба подати роз'яснення з цього приводу

та визначити більш деталізований перелік послуг. Для цього варто проаналізувати міжнародний досвід, зокрема країн ЄС, де вже сформована усталена практика оподаткування електронних послуг.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, з 01.01.2022 року почнуть діяти всі зміни, запроваджені в податкове законодавство з прийняттям Закону № 1525-ІХ, згідно з яким електронні послуги, які надає нерезидент на митній території України фізичним особам, підлягають оподаткуванню ПДВ за основною ставкою, тобто 20%. У нерезидентів виникне обов'язок зареєструватися платником ПДВ, якщо вартість наданих фізичним особам послуг за результатами 2021 року перевищить 1 млн грн. Відповідно, в податкове законодавство введено термін «електронні послуги», подано їх визначення та наведено орієнтовний перелік.

Такі нововведення загалом мають позитивно вплинути на економіку, бо забезпечують рівні умови оподаткування вітчизняних та іноземних постачальників електронних послуг. За прогнозами авторів цього Закону, його запровадження призведе до збільшення доходів бюджету на понад 3 млрд грн. на рік, однак не означає автоматичного подорожчання електронних послуг на 20%. З останнім твердженням не можемо погодитися, адже ПДВ – непрямий податок, який включається в ціну та сплачується кінцевим споживачем. До того ж у нерезидентів, постачальників електронних послуг, виникнуть додаткові витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою ПДВ до бюджету. Однозначно вартість електронних послуг зросте, про що зазначає багато експертів у сфері оподаткування, проте на скільки – покаже практика застосування податку.

Проведений аналіз основних підходів до трактування електронних послуг у наукових працях і нормативно-правових актах дав змогу виокремити їх основні сутнісні характеристики, що суттєво відрізняють електронні послуги від традиційних послуг, представлених на ринку. За результатами проведеного дослідження та критичного аналізу визначення електронних послуг, впровадженого в ПКУ, запропоновано його удосконалити та викласти у такій редакції: електронні послуги – це послуги у цифровій, віртуальній чи іншій нематеріальній формі, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано та дистанційно, виключно за допомогою інформаційних технологій, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. Таке формулювання у більшій мірі розкриває сутність електронних послуг, бо охоплює основні їх характеристики та враховує вимоги сучасності, що дасть змогу однозначно тлумачити норми податкового законодавства.

У процесі дослідження видів електронних послуг і послуг, що такими не вважаються, наведено їхні приклади, що буде корисним для розуміння, які операції підлягають оподаткуванню ПДВ, а які не підлягають. За результатами проведеного аналізу виявлено певні недоліки та упущення, які доцільно додатково врегулювати до вступу в дію усіх положень Закону № 1525-ІХ. У подальших дослідженнях планується проаналізувати інші запроваджені нововведення у сфері оподаткування електронних послуг, а також з'ясувати сутність цифрових послуг та їхній взаємозв'язок з електронними послугами.

Список використаних джерел

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам : Закон України від 03.06.2021 № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 10.10.2021).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.10.2021).
3. Тенюх З. І. Оподаткування електронних послуг в Україні : податкові новації. *Облік, контроль та оподаткування в умовах глобалізації* : матеріали II Міжнародного форуму «Економіка. Фінанси. Бізнес. Управління. Зміни. Адаптація. Нова економіка» (м. Київ, 28 вересня – 1 жовтня 2021). Київ : КНУ ім. Тараса Шевченка, 2021. С. 98–101.
4. Ryan Browne Amazon, Google and Facebook will be hit hard by the G-7 tax deal. Here's how they responded. *CNBC*. Jun 7 2021. URL: <https://www.cnbc.com/2021/06/07/g-7-tax-deal-amazon-google-and-facebook-respond.html> (дата звернення: 20.09.2021).
5. Опар Н. В. Теоретичні основи надання електронних послуг в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2021. № 6. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/6_2021/35.pdf (дата звернення: 26.08.2021).
6. Ішханян А. Р. Поняття та сутність процедури надання електронних послуг в Україні. *Право і суспільство*. 2019 № 5. URL: http://pravoisusilstvo.org.ua/archive/2019/5_2019/part_1/21.pdf (дата звернення: 26.08.2021).
7. Ємельяненко О. Традиційний та електронний уряд: концептуальні відмінності. *Віче*. 2008. № 2. URL : <http://veche.kiev.ua/journal/811/> (дата звернення: 20.08.2021).
8. Тищенко І.О. Електронні послуги у діяльності публічної адміністрації: монографія. Дніпро: «Ліра ЛТД», 2017. 156 с.
9. Матвійчук Р.М., Кандзюба С.П. Електронні послуги : навч. посібник. Частина 10. Київ: ФОП Москаленко О. М., 2017. 60 с.
10. Требик Л.П. Стан та перспективи надання електронних адміністративних громадянам державними службовцями. *Університетські наукові записки*. 2014. №4 (52). С. 217–222. URL : file:///C:/TEMP/Unzap_2014_4_30.pdf (дата звернення: 26.08.2021).
11. Про схвалення Стратегії розвитку інформаційного суспільства : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80#Text> (дата звернення: 05.09.2021).
12. Про схвалення Концепції розвитку системи електронних послуг в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 918-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/918-2016-%D1%80#Text> (дата звернення: 05.09.2021)
13. Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг: Закон України від 15.07.2021 № 1689-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1689-20#Text> (дата звернення: 05.09.2021).
14. Про електронну комерцію : Закон України від 03.09.2015 № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 05.09.2021).
15. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 05.09.2021).
16. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах : Закон

України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.09.2021).

17. Велика Українська енциклопедія. Державна наукова установа «Енциклопедичне видавництво» за участі Інституту програмних систем НАН України, 2021. URL: <https://vue.gov.ua>
18. Council Implementing Regulation (EU) № 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011R0282-20210701&qid=1627985819974&from=EN> (дата звернення: 30.09.2021).
19. Taxation of the digitalized economy. *KPMG Developments summary*. January 15, 2021. URL : <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (дата звернення: 30.09.2021).

References

1. Pro vnesennja zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo skasuvannya opodatkovannya dokhodiv, otrymanykh nerezydentamy u vyhlyadi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsyudzhennya reklamy, ta udoskonalennya porjadku opodatkovannya podatkom na dodanu vartist operatsiy z postachannya nerezydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam. Zakon Ukrayiny vid 03.06.2021 № 1525-IX. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (accessed: 10.10.2021).
2. Podatkovyy kodeks Ukrayiny. Zakon Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed: 10.10.2021).
3. Tenyukh Z. I. (2021) Opodatkovannya elektronnykh posluh v Ukrayini : podatkovy novatsiyi [Taxation of electronically supplied services in Ukraine: tax innovations]. *Oblik, kontrol ta opodatkovannya v umovakh hlobalizatsiyi : materialy II Mizhnarodnoho forumu [Accounting, control and taxation in the context of globalization : materials of the II International Forum]* (Kyiv, 28.09.21-1.10.2021). Kyiv : KNU Tarasa Shevchenka, 2021. P. 98–101 [in Ukrainian].
4. Ryan Browne (2021) Amazon, Google and Facebook will be hit hard by the G-7 tax deal. Here's how they responded. *CNBC*. Jun 7 2021. Retrieved from <https://www.cnbc.com/2021/06/07/g-7-tax-deal-amazon-google-and-facebook-respond-.html> (accessed: 20.09.2021).
5. Opar, N. (2021) Teoretychni osnovy nadannya elektronnykh posluh v Ukrayini [Theoretical fundamentals of electronic services providence in Ukraine] *Public administration: improvement and development*, 6. Retrieved from <https://doi.org/10.32702/2307-2156-2021.6.33> (accessed: 26.08.2021) [in Ukrainian].
6. Ishkhanian, A. R. (2019). Ponyattya ta sutnist protsedury nadannya elektronnykh posluh v Ukrayini. [The concept and essence of the procedure for providing electronic services in Ukraine]. *Law and Society*, 5(1), pp. 118–123. Retrieved from <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-5-1-19> (accessed: 26.08.2021) [in Ukrainian].
7. Yemelyanenko O. (2008) Tradytsiynny ta elektronnyy uryad: kontseptualni vidminnosti [Traditional and electronic government: conceptual differences]. *Viche*, 2. Retrieved from <http://veche.kiev.ua/journal/811/> (accessed 20.08.2021) [in Ukrainian].
8. Tyshchenkova I.O. (2017). Elektronni posluhy u diyalnosti publichnoyi administratsiyi [Electronic services in the activities of public administration]. Dnipro: Lira LTD [in Ukrainian].
9. Matviychuk R. M., Kandzyuba S. P. (2017) Elektronni posluhy [Electronic services]. Kyiv: FOP Moskalenko O. M. [in Ukrainian].

10. Trebik L.P. (2014). Stan ta perspektyvy nadannya elektronnykh administratyvnykh hromadyanam derzhavnymy sluzhbovtsyamy [Status and prospects of providing e-administrative citizens to civil servants]. *University scientific notes*, 4(52), pp. 217-222. Retrieved from file:///C:/TEMP/Unzap_2014_4_30.pdf (accessed: 26.08.2021) [in Ukrainian].
11. Pro Skhvalennya Stratehiyi rozvytku informatsiynoho suspilstva. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 15 travnya 2013 r. № 386-r. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80#Text> (accessed: 05.09.2021).
12. Pro skhvalennya Kontseptsiyi rozvytku systemy elektronnykh posluh v Ukrayini. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 16 lystopada 2016 r. № 918-r. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/918-2016-%D1%80#Text> (accessed: 05.09.2021).
13. Pro osoblyvosti nadannya publichnykh (elektronnykh publichnykh) posluh. Zakon Ukrayiny vid 15.07.2021 № 1689-IX. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1689-20#Text> (accessed: 05.09.2021).
14. Pro elektronnu komertsiyu. Zakon Ukrayiny vid 03.09.2015 № 675-VIII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (accessed: 05.09.2021).
15. Pro elektronni dovirchi posluhy. Zakon Ukrayiny vid 05.10.2017 № 2155-VIII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (accessed: 05.09.2021)
16. Pro zakhyst informatsiyi v informatsiyno-telekomunikatsiynnykh systemakh. Zakon Ukrayiny vid 05.07.1994 № 80/94-BP. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text> (accessed: 10.09.2021)
17. VelykaUkrayinskaentsyklopediya(2021).Derzhavna naukova ustanova«Entsyklopedychne vydavnytstvo» za uchasti Instytutu prohramnykh system NAN Ukrayiny. Retrieved from <https://vue.gov.ua> [in Ukrainian].
18. Council Implementing Regulation (EU) № 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011R0282-20210701&qid=1627985819974&from=EN> (accessed: 30.09.2021)
19. KPMG (2021) Taxation of the digitalized economy. *Developments summary*. Delaware: KPMG LLP. Retrieved from: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (accessed: 30.09.2021). UDK [336.226 : 004] (477); JEL H 25; K 34; L 86

ELECTRONIC SERVICES IN THE VAT TAXATION SYSTEM IN UKRAINE

Zoryana Tenyukh

*Ivan Franko National University of Lviv,
18 Svobody Ave., Lviv, 79008*

e-mail: zoryana.tenyukh@lnu.edu.ua; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2392-0534>

Abstract. The article is dedicated to analysis of the new Law amending the Tax Code of Ukraine that introduces VAT taxation of services supplied electronically by non-residents to individuals. Non-residents exceeding the registration threshold for 2021 should register for VAT purposes in Ukraine by March 31, 2022 and pay VAT liabilities for the periods starting from January 1, 2022. The purpose of the article is to improve the definition of the term ‘electronic/electronically supplied services’ introduced into the Ukrainian tax legislation, on the basis of analysis of various approaches to their meaning to ensure unambiguous interpretation of tax norms. To achieve this goal, logical, theoretical generalization and comparison, detailing, grouping, systematization, critical analysis, tabular methods were used.

On the basis of the approaches to the interpretation of the term ‘electronic/electronically supplied services’ (‘e-services’) in scientific works and legal acts of Ukraine and the European Union, the meaning of that term for VAT purposes was revealed; the characteristics of the e-services that significantly distinguish them from traditional services in the market were highlighted. According to the results of the research, it is proposed to improve the definition of e-services provided in the Tax Code. Also, the types of e-services are defined and their examples are given, it is clarified which services are not included into their list.

As a result of analysis of the main innovations in the taxation of e-services certain gaps were identified and recommendations for their elimination were formulated. The tax changes introduced should have a positive impact on the country’s economy, as they ensure equal conditions for taxation of domestic and foreign companies. Further research intends to analyze other changes in e-services taxation, find out the essence of digital services, and research the relationship between e-services and digital services.

Keywords: information technology, individuals, electronic/electronically supplied services (e-services), Google tax, non-residents, Tax Code, tax legislation, taxation, value-added tax (VAT).

*Стаття надійшла до редакції 17.11.2021
Прийнята до друку 29.12.2021*