

**Оксана Миколаївна Гаркушенко,***канд. екон. наук, старший науковий співробітник*E-mail: [garkushenko.o.n@gmail.com](mailto:garkushenko.o.n@gmail.com)<https://orcid.org/0000-0002-9153-3763>;**Ольга Олександрівна Кувалдіна,***аспірант*

Інститут економіки промисловості НАН України

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

E-mail: [olga\\_kuvaldina@ukr.net](mailto:olga_kuvaldina@ukr.net)<https://orcid.org/0000-0003-4133-9206>

## ПРОБЛЕМИ І МАЙБУТНЄ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ТА ПДВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

Процеси глобалізації та цифровізації призводять до значних змін суспільства й економіки, у тому числі сфери оподаткування. Зусилля урядів багатьох країн спрямовані на впровадження заходів боротьби з переміщенням прибутків та забезпеченням надходжень до бюджетів від податку на прибуток підприємств і ПДВ в належних обсягах. Проаналізовано основні проблеми оподаткування податком на прибуток та ПДВ, можливі шляхи їх вирішення на короткострокову та більш віддалену перспективу. Досліджено ключові аспекти протидії розмиванню податкової бази та ухиленню від сплати зазначених податків із використанням нових цифрових методів, а також стан процесу імплементації кроків BEPS у цій частині.

Оскільки податок на прибуток підприємств у сучасних умовах має певні недоліки, існує імовірність того, що в майбутньому його буде замінено альтернативним – податком на виведений капітал або податком на грошові потоки у місці призначення. ПДВ, у свою чергу, є нейтральним податком, який легко піддається алгоритмізації та адмініструванню. Тому він також може витіснити податок на прибуток підприємств із податкових систем країн. Водночас щодо ПДВ також існує низка проблем: випадки шахрайства, неоподаткування або подвійне оподаткування операцій при здійсненні міжнародної торгівлі.

Встановлено, що в короткостроковій перспективі (до 5 років) для протидії переміщенню прибутків та розмивання податкової бази, а також випадкам шахрайства з податком на прибуток підприємств та ПДВ національним урядам важливо збільшити зусилля щодо імплементації плану BEPS та посилити інформаційний обмін і міжнародну співпрацю. Для спрощення адміністрування ПДВ та поліпшення взаємодії між платниками податків і податковими органами як у рамках однієї країни, так і в міжнародних операціях доцільно ширше використовувати практику e-invoicing. У віддаленій перспективі передбачається можливість застосування технології блокчейн.

З урахуванням світових тенденцій надано рекомендації щодо вдосконалення ПДВ та податку на прибуток підприємств в умовах глобалізації і цифровізації (зокрема, подальша імплементація заходів плану BEPS у всіх країнах світу, обов'язкова реєстрація як платників ПДВ у країнах продажу товарів та послуг кінцевим споживачам, посилення міжнародної координації та кооперації у сфері податків), а також загальні рекомендації, що мають сприяти цифровізації та економічному розвитку України в найближчій та більш віддаленій перспективі.

*Ключові слова:* податок на прибуток, ПДВ, цифровізація, BEPS, блокчейн, e-invoice.

*JEL:* H24, H25, O14

Процеси глобалізації та цифровізації суспільства й економіки виступають каталізатором змін у сфері оподаткування та

зумовлюють необхідність пошуку дієвих заходів для боротьби з ухиленням від сплати податків й акумулювання для реалізації

© О. М. Гаркушенко, О. О. Кувалдіна, 2021

державних програм різної спрямованості країнами світу. Зокрема, низка проблем існує у сфері застосування ПДВ та податку на прибуток підприємств. Оскільки підприємства пристосовують свою діяльність до сучасних умов та вибудовують внутрішні й зовнішні процеси з урахуванням розвитку технологій, а також використовують різні шляхи для ухилення від оподаткування або виведення своїх прибутків в інші країни, виникає необхідність упровадження урядами дієвих заходів для забезпечення належного функціонування системи оподаткування.

Серед науковців існує думка про те, що ПДВ і податок на прибуток підприємств можуть зазнати змін у майбутньому. Тому актуальним є здійснення додаткових досліджень сценаріїв подальшого розвитку цих податків в умовах цифровізації.

*Мета* статті – аналіз основних проблем обкладання ПДВ і податком на прибуток підприємств у сучасних умовах та визначення можливих шляхів їх вирішення.

Тема оподаткування ПДВ і податків на прибуток підприємств, застосування цифрових технологій у цій сфері є предметом досліджень багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців.

Аналіз поглядів учених на зміст і принципи податку на прибуток, а також сценарії майбутньої трансформації цього податку викладено в роботі О. Вієцької (Виєцкая, 2018). Особливості податку на грошові потоки в місці призначення, основні його компоненти, переваги та недоліки досліджують такі вчені, як Е. Ауєрбах, М. Деверо, М. Кін, Дж. Велла (Auerbach A., Devereux M. P., Keen M., Vella J., 2017). Терада-Хагівара, К. Гонзалес, Ж. Ванг, М. Ольберт, К. Шпенгель розглядають особливості оподаткування в умовах цифровізації та розвитку інформаційних технологій, можливості впровадження податку на цифрові послуги для оподаткування доходів компаній, які надають електронні послуги (Olbert & Spengel, 2019, p. 11; Terada-Hagiwara, Gonzales, Wang, 2019). Дослідження спроб реформування ПДВ у Європейському Союзі та можливі напрями

застосування блокчейну для запобігання шахрайству з ПДВ у міжнародній торгівлі висвітлено у праці Р. Ейнсворт, М. Алвохайбі, М. Чітам, К. Тіран (Ainsworth R. T., Alwohaibi M., Cheetham M., Tirand C., 2018). Канадський досвід щодо застосування GST (goods and service tax – близький аналог ПДВ) в умовах цифрової економіки досліджено у праці Р. Вонч, (Wyonch, 2017). Також у праці М. Ламенш увагу приділено дослідженню шахрайських схем із ПДВ, оцінено поточний стан та розроблено рекомендації щодо модернізації системи ПДВ, використання нових технологій для ефективної боротьби з шахрайством із ПДВ (Lamensch, 2018).

Однак як щодо майбутнього податку на прибуток та ПДВ, так і стосовно цифрових технологій в оподаткуванні є багато невизначеностей та проблем, які необхідно конкретизувати й окреслити можливі шляхи їх вирішення.

### **Податок на прибуток підприємств**

Податок на прибуток підприємств є одним із ключових. Його ставки різняться між країнами та змінювалися в історичній ретроспективі. На основі даних 177 юрисдикцій середнє значення ставки податку на прибуток в світі у 2020 р. становило 23,85% (Tax Foundation, 2020). Нижчі ставки податку на прибуток підприємств характерні для європейських країн, тоді як вищі за середньосвітові показники ставки цього податку діють у багатьох країнах, що розвиваються.

Основними проблемами податку на прибуток у сучасних умовах є розмивання податкової бази та ухилення від оподаткування, а також проблеми в механізмі оподаткування, спричинені цифровізацією та глобалізацією економіки (наприклад, питання, пов'язані з вибором місця реєстрації компаній, труднощі при розрахунку бази оподаткування шляхом зіставлення витрат і доходів від діяльності компаній, проблеми з оцифруванням податку тощо).

У зв'язку з існуючими викликами та недосконалістю моделі оподаткування по-

датком на прибуток у майбутньому є можливим його реформування. Серед альтернативних варіантів – заміна податком на виведений капітал (на розподілений прибуток) (Європейський інформаційно-дослідницький центр, ст. 20; Виєцкая, 2018) або податком на грошові потоки у місці призначення (англ. Destination-based cash-flow tax – DBCFT). Кожна з цих пропозицій має певні переваги та недоліки.

Оскільки місце сплати податків часто відрізняється від місця фактичного генерування прибутків, важливим стає зосередження уваги на оподаткуванні прибутку бізнесу у відносно фіксованому місці – розташуванні кінцевих споживачів товарів та послуг (місці призначення), на що і спрямований податок на грошові потоки у місці призначення. Цей податок складається з двох основних елементів: «грошовий потік» (від оподаткування звільняються всі витрати, включно з капітальними витратами) та «місце призначення» (коригування за аналогією з податком на додану вартість – експорт не оподатковується, тоді як імпорт оподатковується). Особливості DBCFT полягають у такому:

DBCFT дозволяє зменшити ухилення від оподаткування в операціях між компаніями однієї групи, які можуть використовувати такі інструменти, як внутрішньогрупове кредитування, розміщення нематеріальних активів у юрисдикціях із низькими ставками податків або навмисну недооцінку операцій між компаніями (Auerbach, Devereux, Keen, Vella, 2017, pp. 4-5);

відмінності в економічному розвитку між країнами можуть призвести до нерівномірних наслідків упровадження DBCFT – одні країни можуть виграти (такі як Гватемала, Мексика, Гондурас, Греція та США), інші – програти (Люксембург, Норвегія, Казахстан, Китай та Кіпр) (Hebous, Klemm, Stausholm, 2019, p. 11);

імплементация DBCFT є ефективною за умови впровадження більшістю країн, а не локально, оскільки якщо податок буде запроваджено в одній чи декількох країнах, підприємства цих країн будуть прагнути

отримати прибуток від реалізації в інших країнах, де цей податок не діє.

Таким чином, DBCFT у місці призначення може стати ефективним фіскальним інструментом та гідною альтернативою податку на прибуток підприємств, хоча слід ураховувати, що він має як переваги, так і недоліки.

Наразі однією з найважливіших проблем податку на прибуток підприємств є ерозія податкової бази та ухилення від оподаткування. Компанії, особливо ті, які входять до складу міжнародних груп, при здійсненні транскордонних операцій використовують можливі шляхи для зменшення бази оподаткування та намагаються за можливості перенести свої прибутки у країни з низькими ставками податку. Вирішення цих питань стало важливим напрямом роботи ОЕСР та країн «Великої двадцятки», в результаті чого було розроблено План дій щодо запобігання розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків (англ. Base erosion and profit shifting (BEPS) project, final BEPS package) (далі – План дій BEPS), який включає 15 заходів (кроків, дій, ініціатив). При цьому Мінімальним стандартом є сукупність обов'язкових чотирьох заходів: Захід 5 – Протидія шкідливій податковій практиці (англ. Countering harmful tax practices); Захід 6 – Запобігання зловживанням податковим законодавством (англ. Preventing tax treaty abuse); Захід 13 – Документація про трансфертне ціноутворення та звітність по країнах (англ. Transfer pricing documentation and country-by-country reporting); Захід 14 – Вирішення транскордонних податкових спорів (англ. Cross-border tax dispute resolution) (OECD, 2021).

Імплементация заходів Плану дій BEPS націлена на зміну існуючих податкових правил щодо справляння податку на прибуток підприємств, посилення вимог щодо розкриття контролюючим органам відомостей про транскордонні операції, розподіл прибутків між країнами, продажі та податки по країнах; посилення контролю за передачею високовартісних немате-

ріальних активів, зокрема до низькоподаткових юрисдикцій, що фактично не пов'язано з діловою активністю тощо.

Оподаткування цифрового бізнесу стосується Захід 1 Плану дій BEPS. Однак у процесі спроб упровадження цього заходу не було знайдено послідовних рішень, які б дозволили комплексно вирішити проблеми країн щодо цифровізації та пов'язаної з нею системи оподаткування прибутку підприємств. У зв'язку з цим у травні 2019 р. ОЕСР опубліковано Програму роботи з проблемних питань оподаткування, пов'язаних із цифровізацією глобальної економіки (далі – Програма), спрямовану на економічну присутність та вирішення питань нерівномірного оподаткування компаній, які реалізують товари чи послуги та, відповідно, отримують дохід від такої реалізації без фізичної присутності в юрисдикціях споживачів та/або замовників (OECD, 2019, р. 11).

Програма складається з Компонента 1 (англ. Pillar One) та Компонента 2 (англ. Pillar Two). Регламентовані кожним із Компонентів пропозиції є різними за метою та сферою перерозподілу прав оподаткування. У рамках Компонента 1 сформовано такі пропозиції щодо розподілу між країнами прав на оподаткування доходів компаній від трансграничної діяльності (OECD, 2019, р. 6):

«участі користувачів» (англ. the user participation);

«маркетингових нематеріальних цінностей» (англ. the marketing intangibles);

«значної економічної присутності» (англ. the significant economic presence).

Згідно з правилами економічної присутності країни, у яких розташовані кінцеві споживачі товарів або послуг, мають право на отримання сплачених компаніями-продавцями частини податків на прибуток, навіть якщо останні є резидентами іншої країни. Крім того, Компонентом 1 запропоновано методи кількісної оцінки та розподілу прибутку компаній-продавців між юрисдикціями.

Положення, викладені в Компоненті 2, усувають прогалини в оподаткуванні податку на прибуток, які не вирішені у Плані дій BEPS. У цьому напрямі розроблена Глобальна пропозиція щодо протидії розмиванню податкової бази (англ. Global Anti-Base Erosion), спрямована на вирішення проблем BEPS-ризиків щодо перенесення членами міжнародних груп компаній своїх прибутків до країн із низькою або нульовою ставкою податку на прибуток. Також цією Глобальною пропозицією визначаються правила оподаткування прибутку підприємств та мінімальна ставка оподаткування прибутку транснаціональних корпорацій.

Таким чином, Компоненти 1 і 2 та Глобальна пропозиція щодо протидії розмиванню податкової бази спрямовані на уніфікацію глобальної системи оподаткування, прийняття всестороннього підходу до визначення прибутку для цілей оподаткування та запровадження єдиного механізму оподаткування цифрових послуг.

Слід зазначити, що важливий крок в імplementації Компонента 1 та Компонента 2 було здійснено 5 червня 2021 р. на зустрічі в Лондоні, де міністри фінансів країн G7 (США, Японії, Німеччини, Італії, Великобританії, Канади, Франції) досягли попередньої домовленості щодо реформування глобальної податкової системи та прийняли рішення про запровадження у своїх юрисдикціях мінімальної ставки глобального корпоративного податку на прибуток (податку на прибуток підприємств) у розмірі 15%. Очікується, що такий крок сприятиме уніфікації податкових правил та інвестиціям. Разом з тим усі цифрові податки, введені окремими країнами раніше, будуть скасовані. Більш детальні умови угоди мають бути узгоджені найближчим часом. Наразі існує припущення, що нові умови оподаткування стосуватимуться лише найбільших корпорацій (Milliken, Holton, 2021).

Проте такий захід одержав неоднозначний відгук серед науковців. За оцінкою Дж.К. Сундарам та А. Чаудурі, використо-

увана багатими країнами ставка глобального податку є занадто малою. У зв'язку з цим країни, що розвиваються, повинні наполягати на вищому мінімальному податку і більш справедливому перерозподілі доходів (Сундарам, Чаудури, 2021). Дж. Стігліц зауважує, що хоча такий крок щодо прийняття мінімальної ставки має на меті стягнення податків із транснаціональних корпорацій у справедливих розмірах, існує імовірність, що лише невелика частина доходів може потрапити до країни, що розвивається. Тому варто зробити так, щоб хоча б декілька багатих країн ввели вищу ставку податку на прибуток, а поточне рішення щодо мінімальної ставки цього податку було переглянуто через п'ять років, і, в разі відсутності збільшення або неналежного отримання країнами, що розвиваються, податкових надходжень, переглянути та збільшити мінімальну ставку (Stiglitz, 2021).

Разом із тим досягнення домовленості щодо мінімальної ставки податку на прибуток в умовах глобалізації, цифровізації та пандемії COVID-19 є суттєвим кроком уперед.

### **Податок на додану вартість**

Дещо менше, ніж у випадку з податком на прибуток підприємств, існує труднощів з іншим поширеним у світі бюджетотворюючим податком – на додану вартість, проте вони є. Значна їх частка наразі пов'язана з послугами та інтенсифікацією міжнародної торгівлі, що відбувається на тлі розвитку інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Зокрема, розвиток електронної комерції (англ. e-commerce), поява товарів у нематеріальній формі стали ще одним підґрунтям до вже існуючих проблем з оподаткуванням послуг, особливо в міжнародній торгівлі, оподаткування операцій між бізнесом та кінцевими споживачами та між споживачами. Як наслідок, збільшується кількість шахрайських схем типу «зниклий продавець» та «карусельне» шахрайство, через які Європейський Союз у період з 2009 по 2016 р. щорічно втрачав

приблизно 100-150 млрд євро податкових надходжень (Lamensch, 2018, p. 10).

Цифровізація призводить до того, що у випадку з послугами часто виникають ситуації, коли їх надає юридична особа в одній країні, оплата за них здійснюється юридичною особою з другої країни, а споживання – в третій. Тоді складно визначити місце споживання послуги і, відповідно, суму ПДВ та бюджет, до якого вона потрапить. А у випадку з фізичними особами, у тому числі при придбанні товарів у рамках е-комерції (книг, аудіо-, відеозаписів в електронній формі, програмного забезпечення тощо), витрати на адміністрування таких сум ПДВ можуть перевищити самі суми ПДВ, які мають бути нараховані та підлягати сплаті.

Таким чином, розвиток міжнародної торгівлі та цифрових технологій зумовили складності в адмініструванні ПДВ та інтенсифікацію шахрайських схем, що призводить до втрат країнами надходжень ПДВ. Це, у свою чергу, обумовлює необхідність удосконалення даного податку. З метою усунення таких проблем ОЕСР викладено низку рекомендацій, зокрема в рамках Керівництва з міжнародного обкладання ПДВ/GST (англ. International VAT/GST guidelines) (OECD, 2015a) та Плану дій BEPS (OECD, 2015b).

Згідно з рекомендаціями ОЕСР ПДВ має бути нейтральним податком та не залежати від виду товару (матеріальні або нематеріальні блага), форми комерції (електронна або традиційна – офлайн-торгівля) та покупця (бізнес або кінцеві споживачі). Для практичної реалізації цих рекомендацій країнам пропонується запровадити обов'язкову реєстрацію продавців у країнах продажу товарів з одночасним запровадженням можливості перевірки ПДВ-номерів через їх електронні бази даних та здійснювати міжнародну координацію своїх дій щодо цього податку (Lang&legeune, eds., 2015, p. 21-22). При застосуванні цих рекомендацій на практиці країни керуються своїми внутрішніми міркуваннями, еко-

номічними та технологічними можливостями.

У високорозвинутих країнах Азії (Японія, Сінгапур, Південна Корея) для цілей обкладання ПДВ / GST запроваджена обов'язкова реєстрація підприємств, які бажають здійснювати електронну комерцію на їх території. В Австралії та Південній Кореї запроваджена реєстрація торговельних майданчиків як платників ПДВ / GST. Такі майданчики нараховують ці податки від імені продавців, які здійснюють на них операції щодо торгівлі товарами та послугами в електронній формі, стягують відповідні суми з покупців та вносять їх до бюджетів країн (Wyonch, 2017, p. 17).

З метою вдосконалення системи ПДВ, усунення недоліків адміністрування цього податку в ЄС у період з 2018 по 2021 р. вживаються заходи, спрямовані на спрощення системи ПДВ (The Asia Internet Coalition, 2017, p. 2). Такий комплекс заходів включає розроблення спрощеної схеми реєстрації платників ПДВ, удосконалення та забезпечення доступності для всіх економічних агентів реєстру платників ПДВ, налагодження ефективної взаємодії податкових та митних органів країн-членів ЄС.

Також окремим важливим заходом є впровадження Mini-One Stop Shop (MOSS), що використовується в ЄС з 1 січня 2015 р. і призначений для організації перерозподілу надходжень ПДВ до бюджету саме тієї країни ЄС, де знаходиться покупець товару. Продавцям рекомендовано зареєструватися як платник ПДВ у будь-якій країні-члені ЄС, а також приєднатися до MOSS.

Здійснюючи торговельні операції, продавець ідентифікує покупця: є він бізнесом або кінцевим споживачем, країну походження покупця, а також отримує від покупця відомості про підтвердження його особи. Після цього продавець формує відповідну документацію та зберігає її 10 років в електронній формі. За необхідності продавець нараховує ПДВ за ставками країни перебування покупця та передає через MOSS раз на квартал відомості про операції щодо продажу та накопичені суми податкових зобов'язань. Таким чином, функці-

єю MOSS є перерахування приналежних кожній країні-члену ЄС суми надходжень ПДВ. Слід відзначити, що приєднання до MOSS здійснюється на добровільній основі, але у випадку приєднання всі операції з клієнтами зі всіх країн-членів ЄС мають проводитися виключно через MOSS. Якщо компанії відмовляються зареєструватися в MOSS, то вони повинні зареєструватися в кожній країні-члені ЄС, де в них є покупці, та самостійно нараховувати ПДВ у кожній країні ЄС, де вони здійснюють торговельні операції, за ставками такої країни і вносити належні суми ПДВ до бюджету цих країн (Quaderno Library, 2018).

У процесі здійснення заходів щодо вдосконалення системи ПДВ у ЄС планується: розробити спрощену схему реєстрації платників ПДВ, особливо це стосується компаній, які розташовані поза межами ЄС, але планують здійснювати операції у ЄС; зробити реєстр платників ПДВ доступним для максимальної кількості економічних агентів; налагодити процеси кооперації та координації податкових, митних органів країн-членів ЄС для посилення інформаційної взаємодії між ними.

Разом з тим навіть з урахуванням вищезазначених заходів щодо вдосконалення адміністрування ПДВ у ЄС у цій сфері залишаються певні проблеми. Вони зумовлені відсутністю інструментів для того, щоб примусити підприємства за межами ЄС до реєстрації як платників ПДВ, забезпечити стягнення з їх клієнтів цього податку до бюджетів країн-членів ЄС. Також, зважаючи на стрімкий розвиток цифрових технологій, проблематичним залишається відстеження операцій у сфері електронної комерції за участю суб'єктів, розташованих поза межами ЄС.

Серед податківців існує така думка: поширення цифрових техніки і технологій стане чинником, через який податки, що важко піддаються алгоритмізації, припинять своє існування. Водночас податки на споживання (у першу чергу ПДВ) залишаться та навіть стануть домінуючими в податкових системах країн світу (Wolfers, 2019a).

У все більшій кількості країн застосовується система електронного формування та подання податкових накладних (англ. e-invoicing), яка дозволяє онлайн в електронному вигляді формувати податкові накладні (англ. invoice), які потім передаються покупцям та в податкові органи.

Система e-invoicing сприятиме відмові від паперового документообігу та знизить вірогідність людських помилок через неуважність. Відповідно зменшується необхідність у поданні звітів щодо коригування сум ПДВ, зазначених у податкових деклараціях, нарахуванні пені та/або штрафів за несвоєчасне (не в повному обсязі тощо) перерахування коштів до бюджету. Якщо в систему e-invoicing інтегровано елементи штучного інтелекту, то при здійсненні операцій щодо купівлі-продажу немає необхідності в залученні людини до формування звітності з ПДВ, оскільки податкові накладні та декларації будуть формуватися автоматично і також в автоматичному режимі надаватимуть їх своїм контрагентам та податковим органам (Wolfers, 2019a).

А якщо e-invoicing реалізовано на єдиній (хоча б у рамках країни) платформі, то це значно спрощує аналіз інформації про нарахування ПДВ, адміністрування цього податку та відповідні витрати (VATBox, 2020).

Разом із тим системи e-invoicing – як існуючі, так і ті, що планується запровадити, мають такі невирішені питання:

1. *Єдина платформа e-invoice та витрати.* Для успішної взаємодії багатьох платників податків між собою та з податковими органами необхідно використовувати одне й те саме (щонайменше сумісне) програмне забезпечення, розроблення, підтримання функціонування та оновлення якого потребують витрат як державних бюджетів, так і самих підприємств.

2. *Забезпечення повноти та конфіденційності даних платників ПДВ,* оскільки не виключено ризик втручання зловмисників у роботу системи, яка містить дані платників ПДВ.

Щоб запобігти цьому, слід розробити механізми захисту інформації із системи e-invoicing від зовнішнього та внутрішнього несанкціонованого втручання, а також дієві норми адміністративної, карної відповідальності за таке втручання, механізми реалізації цих норм на практиці.

3. *Охоплення економічних агентів системою e-invoicing.* Наразі системи діють тільки для угод з юридичними особами – business-to-business (B2B), що мають статус платників ПДВ (Wolfers, 2019a; Wolfers, 2019b; VATBox, 2020; Ainsworth, Alwohaibi, Cheetham & Tirand, 2018) та, можливо, фізичними особами-підприємцями, якщо національне законодавство передбачає для них статус платників ПДВ. Торговельні операції між бізнесом та кінцевими споживачами – фізичними особами або тими, які не зареєстровані як платники податків – business-to-consumer (B2C) та між фізичними особами – consumer-to-consumer (C2C), не охоплені цією системою, а спроби їх адміністрування можуть виявитися дорожчими, ніж суми ПДВ, що можуть бути отримані внаслідок цього.

Також проблемним усе ще залишається обкладання ПДВ послуг, особливо цифрових. У зв'язку з цим у ЄС виникла пропозиція щодо введення в податкову систему країн-членів цього об'єднання податку на цифрові послуги (англ. Digital Services Tax), яким буде обкладатися чистий валовий дохід мультинаціонального підприємства – постачальника послуг, одержаний у країні, де розташований їх отримувач. Ставка такого податку становитиме 3%, і застосовуватиметься він до підприємства, якщо його чистий валовий дохід, одержаний у масштабі всього світу за рік, перевищує 750 млн євро (Olbert & Spengel, 2019, p. 11; Terada-Hagiwara; Gonzales & Wang, 2019). За оцінками, надходження від цього податку в рамках усього ЄС мають скласти 5 млн євро на рік. Проте оскільки наразі в ЄС відсутні ефективні механізми відстеження факту отримання послуги та, відповідно, відстеження місця отримання доходу, реалізувати на практиці цей пода-

ток вкрай складно. У зв'язку з цим його не запроваджено в цьому об'єднанні, але окремі країни вводять аналогічні податки.

4. *Ефективність боротьби з шахрайськими схемами.* Ефективність системи e-invoicing залежить не лише від того, чи реалізована вона на практиці, як вона реалізована, але і від загальної податкової культури, що склалася в конкретній країні, рівня тінізації її економіки, особливостей законодавства про ПДВ.

5. *ІКТ-Інфраструктура.* Для функціонування системи e-invoicing потрібна відповідна інфраструктура (від мережевого, серверного обладнання, комунікаційних споруд та обладнання до установ із підготовки та перепідготовки кадрів, що можуть користуватися цією системою та підтримувати її роботу) (Гаркушенко, 2018). Відповідно, упровадження та підтримка в належному стані такої інфраструктури потребує додаткових витрат. У зв'язку з цим розвиток системи e-invoicing в економічно нерозвинутих країнах або їх окремих регіонах буде гальмуватися.

6. *Кооперація та координація між країнами.* Необхідно, щоб системи, які діють у різних країнах, були сумісними. Оскільки передбачається, що доступ до інформації, яку містить система, отримує інша сторона шляхом обміну даними, це може становити загрозу національній безпеці. У такому випадку варіантом може стати обмежений функціонал e-invoicing у міжнародних угодах або використання між країнами іншої системи, наприклад, на основі розробленого ОЕСР та вже існуючого у світі з 15 липня 2014 р. Єдиного стандарту звітності (англ. CRS – Common Reporting Standard) (OECD, 2021). Разом з тим паралельне існування двох систем звітності (внутрішньої та міжнародної) зумовлюватиме додаткові витрати та дублювання інформації.

Наведені ідеї щодо майбутнього ПДВ, на думку експертів ЄС та ОЕСР, будуть реалізовані щонайменше в розвинутих країнах світу і тих, що намагаються їх наздогнати за економічним та цифровим роз-

витком, уже в найближчі 5 років (Wolfers, 2019a, 2019b). Відповідно, менш розвинутих країнам на це знадобиться більше часу.

Однак, з огляду на розвиток цифрових техніки та технологій, а також низку невирішених проблемних питань з адмініструванням ПДВ, система e-invoicing може бути проміжною ланкою між сучасним способом нарахування, стягнення та адміністрування ПДВ і наступним – ПДВ, адміністрування якого здійснюється за допомогою блокчейну.

Технологія блокчейн уже деякий час розвивається та застосовується на практиці в різних країнах світу для різних потреб. Щодо ПДВ, то у випадку цього податку блокчейн є привабливим через свою високу безпечність (тобто гарантію конфіденційності) та вкрай малу вірогідність зламу, що скорочує можливість підробки даних або їх крадіжки. Проте водночас більшість пропозицій щодо використання блокчейну у сфері оподаткування (Alkhodre, Jan, Khusro, Ali, Alsaawy & Yasar, 2019, Setyowati, Utami, Saragih & Hendrawan, 2020) фактично обмежується заміною систем e-invoicing на них. Тобто, крім підвищення безпечності користування та захисту від шахраїв, решта недоліків, притаманних системі e-invoicing, у такому випадку залишаться і в блокчейн.

Разом з тим у ЄС було розроблено пропозицію, завдяки якій можливо буде за допомогою сучасних ІКТ, технологій блокчейн та криптовалют вирішити проблему більшої кооперації між країнами та шахрайства з ПДВ (у першу чергу карусельного). Її суть полягає в тому, що коли імпортер купує товар за кордоном, то він має спочатку здійснити купівлю криптовалюти, призначеної для сплати ПДВ у своїй країні, на суму, що відповідає сумі ПДВ у конкретній угоді. Лише потім такий імпортер може здійснити безпосередньо перерахування коштів за товар в іншу країну і ввезення товару. У цьому випадку країна розташування імпортера отримує належну за такою торговельною угодою суму ПДВ та страхує себе від шахрайства на етапі імпор-



рту товару або послуги. Придбана імпортером криптовалюта після укладання угоди несе лише інформаційні відомості щодо цієї конкретної угоди, не має ніякої монетарної цінності ні для кого і підлягає ліквідації (Ainsworth, Alwohaibi, Cheetham & Tirand, 2018).

На основі оцінки фахівців щодо поширення системи e-invoicing та вирішення супутніх проблем можна припустити, що блокчейн щонайменше в розвинутих країнах може стати поширеною та використовуваною на практиці технологією адміністрування ПДВ найближчих 15-20 років. Щодо решти країн, то ситуація залежить від їх можливостей розбудувати та підтримувати відповідну ІКТ-інфраструктуру, а також від ступеня економічного і технологічного розвитку, комп'ютерної грамотності всіх економічних агентів (Wolfers, 2019a, 2019b).

Також альтернативою ПДВ в епоху цифровізації економіки може стати податок на транзакції. Його суть полягає в тому, що при здійсненні безготівкового розрахунку банківська установа, де відкрито розрахунковий або картковий рахунок платника, фактично виступає податковим агентом, нараховує та стягує суму ПДВ з кожної транзакції за ставкою своєї країни та потім перераховує таку суму до бюджету. Втім, істотним недоліком такого податку є те, що уряд змушує банківські установи виконувати нетипові для них операції. Відповідно, введення такого податку в податкові системи країн має супроводжуватися змінами в законодавстві щодо діяльності банків. Така ситуація призводить до незадоволення представників банківського сектору та їх опору введенню податку на транзакції (Li, 2014, p. 38; Barros, 2019, p. 18).

### **Податок на прибуток, ПДВ та їх цифрове майбутнє в Україні**

В Україні, як і в багатьох країнах світу, надходження від ПДВ та податку на прибуток підприємств становлять суттєву частину податкових надходжень – до 38%

податкових надходжень і 22% ВВП на рік у період з 2014 по 2020 р. (Державна казначейська служба України, 2021, Державна служба статистики України, 2021).

Із розвитком процесів цифровізації в Україні наступних 15-20 років акцент у податковій політиці може зміститися з податку на прибуток підприємств на ПДВ. У такому випадку слід ураховувати, що для того щоб компенсувати втрачені надходження від податку на прибуток підприємств, потрібно буде скоригувати ставку ПДВ у бік збільшення.

Зокрема, якщо виходити з поточного рівня надходжень від податку на прибуток підприємств та ПДВ, то для збереження їх сумарного обсягу на тому самому рівні за умови усунення податку на прибуток підприємств із податкової системи, ефективна ставка ПДВ має бути збільшена з 10,82 (середня за 2014-2020 рр.) до 13,72%, тобто майже на 3 відсоткових пункти вище. Зробити це можливо за рахунок подальшого скасування пільг і знижених ставок даного податку. Зважаючи на євроінтеграційні прагнення України, така пропозиція цілком кореспондується з курсом ЄС у частині напрямів реформування ПДВ та подальшої конвергенції податкових систем країн-членів цього об'єднання (Гаркушенко, Філіппова, 2016).

У частині використання цифрових техніки і технологій для зменшення проблем із шахрайством щодо ПДВ та спрощення адміністрування цього податку в Україні прийнято низку законів та змін до Податкового кодексу.

У 2014-2017 рр. було запроваджено систему e-invoice в Україні, з 2015 р. – використання системи стало обов'язковим для великих платників податків, з 2016 р. усі підприємства мають бути охоплені даною системою з одночасним відкриттям спеціальних рахунків у Державній казначейській службі, з квітня 2017 р. у системі реалізовано опцію автоматичного відшкодування ПДВ експортерам (Синютка, Крисовата, 2019). Зазначена опція є особливо актуальною для підтримки ліквідності ве-

ликих промислових підприємств України у сфері металургійної, машинобудівної, добувної та харчової промисловості, обсяги експорту продукції яких є найбільшими в загальній структурі експорту товарів України (Державна служба статистики України, 2021b).

Такі зміни, з одного боку, свідчать про впровадження в Україні найсучасніших трендів і тенденцій, спрямованих на спрощення та прискорення процесів обліку та адміністрування ПДВ, а e-invoice в Україні сприяє вирішенню такої проблеми, як відшкодування експортного ПДВ. З іншого боку, система e-invoice є дещо однобічною та більшою мірою спрямована на отримання максимально повної інформації податковими органами, а не на спрощення роботи з ними платників податків. У цьому контексті система не сприяє зменшенню кількості порушень щодо сплати ПДВ. А з урахуванням наявності в країні спрощеної системи оподаткування, яка не охоплена системою e-invoice, та значного тіньового сектору економіки залишається простір для шахрайських схем і втрат бюджетних надходжень. Тому в Україні все ще актуальною є потреба в детінізації економіки і підвищенні податкової культури платників податків.

У подальшому слід надати платникам ПДВ, а не лише податковим органам доступ до інформації про інших платників податків (податковий номер, точні реквізити, потрібні при оформленні податкової накладної, поточний статус – ліквідоване підприємство, або функціонує тощо).

Актуальним питанням залишається подальший розвиток ІКТ-інфраструктури в Україні для більшого охоплення цифровими технологіями всіх економічних агентів з метою надання їм якісних послуг державним сектором загалом та податковими органами зокрема.

Серед останніх нововведень до Податкового кодексу були прийнято зміни, регламентовані Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у ви-

гляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 03.06.2021 р. № 1525-IX, який набув чинності 2 липня 2021 р. Починаючи з 2022 р. цифрові корпорації (Google, Youtube, Coursera, Amazon, Netflix, Facebook та ін.), що надають електронні послуги фізичним особам на території України, будуть зобов'язані нараховувати та сплачувати ПДВ до бюджету України. Для реєстрації платників податків передбачено спеціальне порталне рішення. База оподаткування електронних операцій визначається в іноземній валюті (євро або долар США) та виходячи з вартості таких послуг. Для ідентифікації місцезнаходження фізичної особи можуть враховуватися дані про місцезнаходження провайдера телекомунікацій, послугами якого користувався одержувач у процесі отримання електронної послуги, код країни SIM-карти, місцезнаходження пристрою (за IP-адресою), що використовується під час отримання таких послуг, банківські реквізити, зокрема, місце ведення банківського рахунку, через який здійснюється оплата електронної послуги.

Втім, попри намагання уряду України охопити нормативними актами сферу цифрових послуг, цифрових товарів та електронної комерції, наразі не відомо, чи достатньо у фіскальних органів України можливостей та компетенцій для примусу нерезидентів до обов'язкової реєстрації на території країни як платників ПДВ і чи не залишить ринок України частина компаній меншого розміру через введені правила.

Таким чином, для України все ще актуальним залишається завдання подальшого вдосконалення правового поля податків та цифрових технологій, а для дійсно ефективного адміністрування ПДВ в Україні за допомогою e-invoice може знадобитися більше, ніж прогнозовані фахівцями (Wolfers, 2019a, 2019b) 5 років. Щодо блокчейну, то ця технологія за дуже оптимістичним сценарієм в Україні зможе викори-

стовуватися для адміністрування ПДВ пізніше, ніж за 15-20 років, прогнозованих для країн – технологічних та економічних лідерів.

*Висновки.* Податок на прибуток підприємств і ПДВ входять до найважливіших джерел податкових надходжень до бюджетів багатьох країн світу. Разом із тим сучасні умови глобалізації та цифровізації спричиняють виникнення додаткових проблем із цими податками та призводять до необхідності їх модернізації відповідно до нових реалій.

Наразі щодо цих податків відсутній чіткий вектор їх стратегічного розвитку – є лише рекомендації, які стосуються окремих змін, та деякі пропозиції технічного характеру.

Для податку на прибуток підприємств, щонайменше найближчим часом, найважливішим є те, що протягом 5 років у світі відбудуватиметься подальше впровадження заходів, передбачених Планом дій BEPS, та розвиток систем міжнародного обміну податковою і митною інформацією. Ці заходи спрямовані на зменшення обсягів уникнення від сплати даного податку, забезпечення прозорості міжнародних операцій, пом'якшення податкової конкуренції між країнами та збільшення надходжень від нього в тих країнах світу, де платники податків безпосередньо отримують прибуток. Разом з тим, з урахуванням практики здійснення багатьох операцій у мережі Інтернет, деякі країни локально ініціюють упровадження різновидів спеціальних податків. Втім, реалізувати їх на практиці досить складно та не завжди вигідно з позицій адміністрування, а також виникає загроза подвійного оподаткування прибутку платників податків, що може бути негативно сприйнято як платниками податків, так і урядами інших країн.

Водночас, зважаючи на велику кількість проблем, пов'язаних із податком на прибуток підприємств і труднощі в його алгоритмізації та адмініструванні, усе частіше в наукових та урядових колах висловлюється думка про доцільність усунення цього податку зі складу податкових систем

та заміну його на податок на виведений капітал, податок на грошові потоки або взагалі відмову від нього на користь податків на споживання (у першу чергу ПДВ та його аналогів). Тобто наразі у світі немає консенсусу про віддалене майбутнє податку на прибуток підприємств, оскільки його альтернативи мають як переваги, так і недоліки, а також не відомо точно, як вони проявлять себе на практиці.

Щодо ПДВ, то цей податок має багато переваг сам по собі та порівняно з податком на прибуток підприємств, оскільки є відносно нейтральним, досить легко піддається алгоритмізації та адмініструванню. Тому його часто розглядають як такий, що має залишитися в податкових системах країн, і навіть за деякими сценаріями розвитку він може стати повноцінною заміною податку на прибуток підприємств. Разом з тим при застосуванні ПДВ також постають проблеми, такі як шахрайські схеми з цим податком, неоподаткування або подвійне оподаткування операцій у випадку міжнародної торгівлі товарами та послугами переважно між бізнесом та кінцевими споживачами та між фізичними особами.

Шляхом до вирішення цих проблем у провідних країнах світу, де застосовується ПДВ (у першу чергу ЄС) вважається посилення інструментів інформаційного обміну між країнами про рух товарів, послуг (у тому числі в електронній формі) та коштів, спрощення процедур реєстрації та звітності для платників ПДВ, застосування нових цифрових технологій і зменшення документообігу в паперовій формі, автоматизація щонайменше частини процесів звітності щодо ПДВ.

Система e-invoicing в найближчій перспективі (упродовж 5 років) може стати такою цифровою технологією та вже почала діяти в багатьох країнах світу, у тому числі в Україні. У більш віддаленій перспективі такою технологією може стати блокчейн або блокчейн у комбінації з елементами штучного інтелекту. Однак нововведення потребують відповідної ІКТ-інфраструктури і значних витрат щонайменше на перших етапах з боку держави та платників

податків на введення їх в експлуатацію і підтримку функціонування.

В Україні також існують проблеми з ПДВ, зокрема в частині ухилення від сплати цього податку, але є і позитивні зрушення у вигляді функціонуючої системи e-invoicing з реалізованою в ній автоматичній процедурі відшкодування ПДВ експортерам.

Для подальшого вдосконалення ПДВ в Україні в контексті глобалізації та цифровізації доцільно вжити таких першочергових заходів:

1) розробити базу даних платників ПДВ, відомості з якої (зокрема, ті, що стосуються визначення дійсності номера ПДВ, точної інформації про платника податків, яка є обов'язковим елементом у податкових накладних) зможуть отримати також і зареєстровані як платники ПДВ користувачі e-invoice;

2) у системі e-invoicing для більш широкого охоплення цією технологією всіх економічних агентів пропонується розробити такий функціонал, у якому б відображалися також операції платників податків, що використовують спрощену систему оподаткування;

3) здійснити дослідження щодо того, як блокчейн може бути застосований в Україні для справляння ПДВ (конкретні технології, стандарти, які норми законодавства потрібно змінити або ввести, які витрати на реалізацію цієї технології будуть необхідними тощо).

У контексті напрямів удосконалення податку на прибуток підприємств в Україні слід здійснити такі кроки:

1) подальша реалізація заходів, передбачених Планом ВЕРPS;

2) забезпечення приєднання України до систем міжнародного обміну податковою та митною інформацією з метою зменшення можливостей ухилення від сплати цього податку;

3) здійснення досліджень перспектив цього податку в Україні через 10-20 років та можливих способів компенсації втрат надходжень у разі виключення цього податку з податкової системи України.

З урахуванням євроінтеграційного курсу України на основі ретроспективного аналізу виконано приблизні оцінки щодо зміни ПДВ для компенсації податкових надходжень у тому випадку, якщо податок на прибуток підприємств буде усунуто з податкової системи та іншого податку замість нього введено не буде. Визначено, що в цьому разі ефективна ставка ПДВ в Україні має бути збільшена з майже 11% до майже 14%.

Зазначені заходи щодо ПДВ та податку на прибуток підприємств необхідно здійснювати в контексті можливих сценаріїв довгострокового розвитку і реалізації більш широкої довгострокової (на 10 і більше років) державної стратегії, що охоплюватиме не лише податок на прибуток підприємств і ПДВ, але й економіку країни загалом.

У такому документі доцільно передбачити:

1) механізми зменшення тіньового сектору економіки та підвищення податкової культури в країні;

2) розвиток та підтримку функціонування ІКТ-інфраструктури;

3) напрями цифровізації економіки країни та підвищення комп'ютерної грамотності населення.

Ці елементи мають бути конкретними (зміст заходу, строк здійснення, очікувані результати, відповідальні виконавці, джерело фінансування, обсяг фінансування тощо). Відповідно, розроблення такого документа та його окремих елементів, так само як і подальший аналіз особливостей упровадження в Україні технології блокчейн для адміністрування ПДВ, є перспективним напрямом подальших досліджень.

### Література

Виєцкая О. В. (2018). Современные тенденции в налогообложении прибыли корпораций: перспективы налога на выведенный капитал. *Економіка промисловості*. № 2 (82). С. 24-49. DOI: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.024>

- Вишневецький В. П., Гаркушенко О. М., Князев С. І., Липницький Д. В., Чекина В. Д. (2020). *Цифровізація економіки України: трансформаційний потенціал*: монографія. В. П. Вишневецький, С. І. Князев (заг. ред.). Київ: ВД "Академперіодика", 2020. 188 с. DOI: <https://doi.org/10.15407/akademperiodyka.398.188>
- Гаркушенко О. М., Філіппова Н. В. (2016). Шляхи гармонізації ставок ПДВ з європейськими: проблеми та виклики. *Економіка промисловості*. № 3 (75). С. 49-73. DOI: <https://doi.org/10.15407/econindustry2016.03.080>
- Гаркушенко О. Н. (2018). Информационно-коммуникационные технологии в эпоху становления смарт-промышленности: проблемы определения и условия развития. *Экономика промышленности*. № 2(82). С. 50-75. DOI: <http://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.050>.
- Державна казначейська служба України (2021). Файлове сховище. Звітність. *Державна казначейська служба України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 04.03.2021)
- Державна служба статистики України (2021a). Національні рахунки. Валовий внутрішній продукт у фактичних цінах. *Державна служба статистики України*. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 04.03.2021)
- Державна служба статистики України (2021b). Товарна структура зовнішньої торгівлі України. *Державна служба статистики України*. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 04.03.2021)
- Європейський інформаційно-дослідницький центр (2016). Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf> (дата звернення: 12.01.2021).
- Синютка Н., Крисовата К. (2019). Фіскальна дисфункція електронного адміністрування ПДВ в Україні. *Світ фінансів*. № 4 (61). С. 23-36.
- Сундарам Дж.К., Чаудури А. (2021). Мифы и лобби блокируют международное налоговое сотрудничество. *Эксперт*. № 30 (1216). 19-25 июля. С. 9. URL: <https://expert.ru/expert/2021/30/mify-i-lobbi-blokiruyut-mezhdunarodnoye-nalogo-ye-sotrudnichestvo/> (дата звернення: 28.07.2021).
- Ainsworth R. T., Alwohaibi M., Cheetham M., Tirand C. (2018). A VATCoin Solution to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology, and the EU's 2017 Proposal. Boston Univ. School of Law. *Law and Economics Research Paper*, 37 p.
- Alkhodre A., Jan S., Khusro S., Ali T., Alsaawy Y., Yasar, M. (2019). A blockchain-based value added tax (VAT) system: Saudi Arabia as a use-case. *Int. J. Adv. Comput. Sci. Appl.* Vol. 10(9), pp. 708-716. DOI: 10.14569/IJACSA.2019.0100588
- Auerbach A., Devereux M. P., Keen M., Vella J. (2017). Destination-Based Cash Flow Taxation. Saïd Business School. Research Papers. URL: <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf> (дата звернення: 12.01.2021).
- Barros M. (2019). Robots and Tax Reform: Context, Issues and Future Perspectives. *International Tax Studies*. Iss. 6-2019. 22 p.
- Hebous S., Klemm A. D., Stausholm S. (2019, 15 January). Revenue Implications of Destination-Based Cash-Flow Taxation. IMF Working Paper. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/01/15/Revenue-Implications-of-Destination-Based-Cash-Flow-Taxation-46506> (дата звернення: 20.02.2021).
- Lamensch M. (2018). VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues. Brussels: European Union. 74 p.
- 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. 49 p.
- Milliken D., Holton K. (2021, June). Tech giants and tax havens targeted by historic G7 deal Reuters. URL: <https://www.reuters.com>

- com/business/g7-nations-near-historic-deal-taxing-multinationals-2021-06-05/ (дата звернення: 20.02.2021).
- OECD (2015a, November). International VAT/GST guidelines. *OECD*. 81 p. URL: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf> (дата звернення: 12.01.2021).
- OECD (2015b, November). 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 звернення: 12.01.2021).
- OECD (2019). Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата звернення: 12.01.2021).
- OECD (2021). BEPS Actions. *OECD*. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (дата звернення: 07.04.2021).
- Olbert M., Spengel C. (2019). Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, № 19-010. 35 p.
- Quaderno Library (2018). The ultimate guide to EU VAT digital taxes. *Quaderno*. URL: <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/> (дата звернення: 02.04.2021).
- Setyowati M. S., Utami N. D., Saragih A. H., Hendrawan A. (2020). Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. Vol. 6(4), pp. 156-183. DOI: 10.3390/joitmc6040156
- Tax Foundation (2020). Corporate Tax Rates around the World, 2020. *Tax Foundation*. URL: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Findings> (дата звернення: 18.04.2021).
- Terada-Hagiwara A., Gonzales K., Wang J. (2019, May). Taxation Challenges in a Digital Economy – The Case of the People’s Republic of China. *ADB Briefs*. № 108. 8 p.
- The Asia Internet Coalition (2017, June). Indirect Taxation Challenges in the Digital Economy. *AIC Tax Policy Paper*. 4 p.
- VAT GST in A Global Digital Economy: Eucotax Series on European Taxation (Book 43). (2015, 19 August). Eds. M. Lang & I. Legeune. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Walters Kluwer Law & Business. 256 p.
- VATBox (2020, 22 July). Experts weigh out on the future of VAT. *VATBox*. URL: <https://vatbox.com/experts-weigh-out-on-the-future-of-vat/> (дата звернення: 07.04.2021).
- Wolfers, L. (2019a, 3 December). VAT and technology: The first fully automated tax? *ITR*. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j8ydd4qghx0w/vat-and-technology-the-first-fully-automated-tax> (дата звернення: 27.03.2021).
- Wolfers, L. (2019b, 3 December). Future of VAT: Continued evolution and increasing significance
- Wyonch, R. (2017, August). Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. *Commentary 487*. Toronto: C.D. Howe Institute. 28 p.

## References

- Vietskaya, O. V. (2018). Modern trends in corporate income taxation: perspectives of the withdrawn capital tax. *Econ. promisl.*, 2 (82). pp. 24-49. DOI: <https://doi.org/10.15407/econindustry2018.02.024> [in Russian].
- Vishnevsky, V. P., Harkushenko, O. M., Kniaziev, S. I., & Chekina, V. D. (2020). Digitalization of Ukrainian economy: transformational potential: monograph. In V. P. Vishnevsky, S. I. Kniaziev (Eds.). Kyiv: PH "Akadempriodyka" 2020. 188 p. DOI: <https://doi.org/10.15407/akadempriodyka.398.188> [in Ukrainian].
- Garkushenko, O. N., & Filippova, N. V. (2016). Directions of VAT rates harmo-

- nization to European ones: issues and challenges. *Econ. promisl.*, 3 (75), pp. 49-73. DOI: <https://doi.org/10.15407/econindustry2016.03.080> [in Ukrainian].
- Harkushenko, 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].
- The State Treasury Service of Ukraine (2021). File hub. Reports. *The State Treasury Service of Ukraine*. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> [in Ukrainian].
- State Statistics Service of Ukraine (2021). National accounts. Gross Domestic Product in current prices. *State Statistics Service of Ukraine*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
- State Statistics Service of Ukraine (2021). Commodity structure of Ukrainian foreign trade. *State Statistics Service of Ukraine*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
- European Information and Research Center (2016). Transformation of corporate income tax into tax on withdrawn capital. Retrieved from <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf> [in Ukrainian].
- Sinyutka, N., & Krysovata, K. (2019). Fiscal dysfunction of VAT electronic administration in Ukraine. *Svit finansiv*, 4(61), pp. 23-36 p. [in Ukrainian].
- Sundaram, J. K., & Chaudhuri A. (2021). Myths and lobbies are blocking international tax cooperation. *Expert*, 30 (1216), June 19-25, 9 p. Retrieved from <https://expert.ru/expert/2021/30/mify-i-lobbi-blokiruyut-mezh-dunarodnoye-nalogovoye-sotrudnichestvo/>
- Ainsworth, R. T., Alwohaibi, M., Cheetham, M., & Tirand, C. (2018). A VATCoin Solution to MTIC Fraud: Past Efforts, Present Technology, and the EU's 2017 Proposal. Boston Univ. School of Law, *Law and Economics Research Paper*, 37 p.
- Alkhodre, A., Jan, S., Khusro, S., Ali, T., Alsaawy, Y., & Yasar, M. (2019). A blockchain-based value added tax (VAT) system: Saudi Arabia as a use-case. *Int. J. Adv. Comput. Sci. Appl.*, 10(9), pp. 708-716. DOI: 10.14569/IJACSA.2019.0100588
- Auerbach, A., Devereux, M. P., Keen, M., & Vella, J. (2017). Destination-Based Cash Flow Taxation. Saïd Business School. Research Papers. Retrieved from <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf>
- Barros, M. (2019). Robots and Tax Reform: Context, Issues and Future Perspectives. *International Tax Studies*, 6-2019. 22 p.
- Hebous, S., Klemm, A. D., & Stausholm, S. (2019, 15 January). Revenue Implications of Destination-Based Cash-Flow Taxation. IMF Working Paper. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/01/15/Revenue-Implications-of-Destination-Based-Cash-Flow-Taxation-46506>
- Lamensch, M. (2018). VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues. Brussels: European Union. 74 p.
- 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. 49 p.
- Milliken, D., & Holton, K. (2021, June). Tech giants and tax havens targeted by historic G7 deal Reuters. Retrieved from <https://www.reuters.com/business/g7-nations-near-historic-deal-taxing-multinationals-2021-06-05/>
- OECD (2015a, November). International VAT/GST guidelines. *OECD*. 81 p. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
- OECD (2015b, 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>

- OECD (2019). Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD (2021). BEPS Actions. *OECD*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Olbert, M., & Spengel, C. (2019). Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, 19-010. 35 p.
- Quaderno Library (2018). The ultimate guide to EU VAT digital taxes. *Quaderno*. Retrieved from <https://quaderno.io/resources/eu-vat-guide/>
- Setyowati, M. S., Utami, N. D., Saragih, A. H., & Hendrawan, A. (2020). Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 6(4), pp. 156-183. DOI: 10.3390/joitmc6040156
- Tax Foundation (2020). Corporate Tax Rates around the World, 2020. *Tax Foundation*. Retrieved from <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Findings>
- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019, May). Taxation Challenges in a Digital Economy – The Case of the People’s Republic of China. *ADB Briefs*, 108. 8 p.
- The Asia Internet Coalition (2017, June). Indirect Taxation Challenges in the Digital Economy. *AIC Tax Policy Paper*. 4 p.
- VAT GST in A Global Digital Economy: Eucotax Series on European Taxation (Book 43). (2015, 19 August). Eds. M. Lang & I. Legeune. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Walters Kluwer Law & Business. 256 p.
- VATBox (2020, 22 July). Experts weigh out on the future of VAT. *VATBox*. Retrieved from <https://vatbox.com/experts-weigh-out-on-the-future-of-vat/>
- Wolfers, L. (2019a, 3 December). VAT and technology: The first fully automated tax? *ITR*. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j8ydd4qghx0w/vat-and-technology-the-first-fully-automated-tax>
- Wolfers, L. (2019b, 3 December). Future of VAT: Continued evolution and increasing significance
- Wyonch, R. (2017, August). Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. *Commentary* 487. Toronto: C.D. Howe Institute. 28 p.

**Оксана Николаевна Гаркушенко,**

канд. экон. наук, старший научный сотрудник

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

<https://orcid.org/0000-0002-9153-3763>;

**Ольга Александровна Кувалдина,**

аспирант

Институт экономики промышленности НАН Украины

ул. Марии Капнист, 2, г. Киев, 03057, Украина

E-mail: olga\_kuvaldina@ukr.net

<https://orcid.org/0000-0003-4133-9206>

## ПРОБЛЕМЫ И БУДУЩЕЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И НДС В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ

Процессы глобализации и цифровизации приводят к значительным изменениям общества и экономики, в том числе сферы налогообложения. Кроме того, усилия правительств многих стран направлены на внедрение мер по борьбе с перемещением доходов и обеспечению поступлений в бюджеты от налога на прибыль предприятий и НДС в надлежащих



объемах. Проанализированы основные проблемы налогообложения налогом на прибыль и НДС, возможные пути их решения на краткосрочную и более отдаленную перспективу. Исследованы ключевые аспекты противодействия размыванию налоговой базы и уклонению от уплаты указанных налогов с использованием новых цифровых методов, а также состояние процесса имплементации шагов BEPS в этой части.

Поскольку налог на прибыль предприятий в современных условиях имеет ряд недостатков, существует вероятность того, что в будущем он будет заменен альтернативным – налогом на выведенный капитал или налогом на денежные потоки в месте назначения. НДС, в свою очередь, является нейтральным налогом, который легко поддается алгоритмизации и администрированию. Поэтому он также может вытеснить налог на прибыль предприятий из налоговых систем стран. В то же время в части реализации НДС также существует ряд проблем: случаи мошенничества, неналогообложение или двойное налогообложение операций при осуществлении международной торговли.

Установлено, что в краткосрочной перспективе (до 5 лет) для противодействия перемещению доходов и размыванию налоговой базы, а также случаям мошенничества с налогом на прибыль предприятий и НДС национальным правительствам важно увеличить усилия по имплементации плана BEPS и усилить информационный обмен и международное сотрудничество. Для упрощения администрирования НДС и улучшения взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами как в рамках одной страны, так и в международных операциях целесообразно шире использовать практику e-invoicing. В отдаленной перспективе предусматривается возможность применения технологии блокчейн.

С учетом мировых тенденций представлены рекомендации по усовершенствованию НДС и налога на прибыль предприятий в условиях глобализации и цифровизации (в частности, дальнейшая имплементация мероприятий плана BEPS во всех странах мира, обязательная регистрация в качестве плательщиков НДС в странах продажи товаров и услуг конечным потребителям, усиление международной координации и кооперации в сфере налогов), а также общие рекомендации, которые должны способствовать цифровизации и экономическому развитию Украины в ближайшей и более отдаленной перспективе.

*Ключевые слова:* налог на прибыль, НДС, цифровизация, BEPS, блокчейн, e-invoicing.  
*JEL:* H24, H25, O14

**Oksana M. Garkushenko,**

*PhD in Economics, Leading Researcher*

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

<https://orcid.org/0000-0002-9153-3763>;

**Olha O. Kuvaldina,**

*PhD Student*

Institute of Industrial Economics of the NAS of Ukraine,

2 Maria Kapnist Street, Kyiv, 03057, Ukraine

E-mail: olga\_kuvaldina@ukr.net

<https://orcid.org/0000-0003-4133-9206>

## **PROBLEMS AND THE FUTURE OF CORPORATE INCOME TAX AND VAT IN THE CONDITIONS OF DIGITALIZATION**

Globalization and digitalization lead to significant changes in society and economy, including the field of taxation. Moreover, the efforts of governments of many countries are aimed at implementing measures to combat profit shifting and ensure that budget revenues from corporate income tax and VAT are received in the proper amount. The article analyses main problems of corporate income tax and VAT, possible ways to solve them in near and distant perspectives. With regard to respective taxes, the main aspects of combating tax base erosion and tax evasion

with the use of new digital methods, and the state of BEPS steps implementation in this part are analysed.

Given that the corporate income tax in modern conditions has a number of disadvantages, it is likely that in the future it will be replaced by an alternative – a tax on withdrawn capital or a tax on cash flows at destination. VAT, in turn, is a neutral tax that is easy to algorithmize and administer. Therefore, it can also displace corporate income tax from the tax systems of countries.

At the same time, there are a number of problems with VAT: cases of fraud, non-taxation or double taxation of transactions in international trade. It has been found that in the short run (up to 5 years) it is important for national governments to increase efforts to implement BEPS plan and to strengthen information exchange and international cooperation to counteract base erosion and profit shifting. To simplify VAT administration and improve the interaction between taxpayers and tax authorities within the same country, as well as in international trade, it is feasible to use the e-invoicing practice more widely. In distant perspective, it is possible to use blockchain technology.

Taking into account global trends, the article provides recommendations for improving VAT and corporate income tax in the context of globalization and digitalization (in particular – further implementation of BEPS measures in all countries of the world, mandatory registration as VAT payers in jurisdictions, where sells of goods and services to end users take place, strengthening international coordination and cooperation in the field of taxation), as well as general recommendations that should contribute to digitalization and economic development of Ukraine in the near and distant future.

*Keywords:* corporate income tax, VAT, digitalization, BEPS, blockchain, e-invoice.

*JEL:* H24, H25, O14

*Формат цитування:*

Гаркушенко О. М., Кувалдіна О. О. (2021). Проблеми і майбутнє податку на прибуток підприємств та ПДВ в умовах цифровізації. *Економіка промисловості*. № 3 (95). С. 52-69. DOI: <http://doi.org/10.15407/econindustry2021.03.052>

Garkushenko, O. M., & Kuvaldina, O. O. (2021). Problems and the future of corporate income tax and VAT in the conditions of digitalization. *Econ. promisl.*, 3 (95), pp. 52-69. DOI: <http://doi.org/10.15407/econindustry2021.03.052>

*Надійшла до редакції 17.08.2021 р.*