

ЄФРЕМОВА КАТЕРИНА ВІКТОРІВНА

кандидатка юридичних наук, старший науковий співробітник, доцентка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID 0000-0002-1917-9691

КЛИМЧУК ЄВА ГРИГОРІВНА

студентка I курсу магістратури факультету юстиції Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID 0009-0006-0604-0865

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2024-4(48)-2

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СФЕРІ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ В УКРАЇНІ ТА ЄС

Стаття досліджує особливості податкового контролю у сфері електронної комерції в Україні та ЄС, зосереджуючи увагу на викликах та необхідності впровадження європейських практик. Проаналізовано вплив цифрової трансформації на податкове адміністрування, зокрема у контексті транскордонних операцій, які ускладнюють визначення юрисдикції для оподаткування. Висвітлено сучасні підходи до оподаткування електронних послуг та транзакцій, включаючи впровадження систем OSS та IOSS у ЄС. Особлива увага приділяється правовим аспектам реєстрації та звітності компаній-нерезидентів, які надають електронні послуги в Україні. У статті запропоновано шляхи гармонізації українського податкового законодавства із європейськими нормами, зокрема через впровадження автоматизації податкового контролю та обміну даними між країнами.

Визначено комплекс заходів податкового контролю, що здійснюються податковими органами з метою забезпечення коректності розрахунків, своєчасного надходження та повноти сплати податків у результаті цифрової торгівлі, зокрема: реєстрація суб'єктів господарювання як платників податків; впровадження спеціальних механізмів оподаткування цифрових послуг (принципу цифрової присутності), моніторинг платіжних операцій; встановлення на законодавчому рівні вимог до розкриття інформації електронними платформами; автоматизація податкового контролю; міжнародна координація для обміну інформацією між податковими органами різних держав та інші. Зроблено висновок про недостатність стандартів моніторингу цифрових транзакцій на міжнародному рівні.

Ключові слова: податковий контроль, електронна комерція, ПДВ, постачання електронних послуг, One Stop Shop, автоматизація адміністрування ПДВ.

Постановка проблеми. Стрімке зростання обсягів електронної комерції, особливо в аспекті транскордонних операцій, значно ускладнює процес адміністрування податкових зобов'язань. Актуальність цієї проблематики для України зумовлена її прагненням гармонізувати національне законодавство із нормативними стандартами Європейського Союзу (далі – ЄС) та інтегруватися до Єдиного цифрового ринку ЄС. Податкові органи зіштовхуються з низкою суттєвих проблем у сфері податкового контролю електронної комерції. Одним із ключових викликів є визначення юрисдикції для оподаткування, адже значна кількість електронних платформ функціонує

у декількох державах одночасно, що ускладнює встановлення країни, в якій повинні бути сплачені податки. Додаткову складність створює відстеження фінансових трансакцій, які все частіше здійснюються з використанням криптовалют, цифрових платформ або механізмів, що забезпечують конфіденційність даних. Окрім того, відсутність фізичної присутності компанії у країні реалізації товарів чи послуг підриває ефективність традиційних підходів до оподаткування, що базуються на територіальній прив'язці бізнесу. Ці виклики посилюються недостатністю міжнародних стандартів для моніторингу цифрових транзакцій, що сприяє ухиленню від спла-

ти податків. Крім того, Крутько М. А. зазначає, що оподаткування сфери інтернет-комерції є відносною новелою для всього світу, проте розвинені країни (США та окремі країни Європи) вже напрацювали певний досвід правового регулювання цього сегменту публічних фінансів. Для України ці проблеми набувають особливої гостроти через необхідність модернізації та гармонізації податкового законодавства із європейськими стандартами [1]. Таким чином, нові правила Європейського Союзу, такі як система One Stop Shop (надалі – OSS) та обов’язкове застосування ПДВ до всіх транскордонних продажів, ставлять перед українськими компаніями низку завдань: від реєстрації платником податку на додану вартість (далі – ПДВ) у ЄС до забезпечення відповідності вимогам різних юрисдикцій. Згідно із кембриджським словником поняття «One Stop Shop» має наступне визначення: «Бізнес або організація, яка надає кілька різних послуг або продає кілька різних продуктів в одному місці» [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окремих аспектів оподаткування електронної комерції в Україні та ЄС займалися такі вітчизняні науковці як: І. Т. Балабанов, А. М. Береза, Н. М. Борецько, Л. І. Гончаренко, О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова, А. В. Корень, М. А. Крутько, Т. О. Татарова, Л. В. Товкун, К. В. Солодан та інші. Проте, проблеми податкового контролю на ринку електронної комерції, з якими стикаються уповноважені на то податкові органи, залишилися майже поза увагою вчених.

Метою статті є дослідження правових основ та заходів податкового контролю, аналіз основних викликів, пов’язаних із оподаткуванням електронної комерції вітчизняних компаній в Україні та ЄС, а також визначення шляхів гармонізації українського податкового законодавства з нормами європейського.

Виклад основного матеріалу. Податковий контроль у сфері електронної комерції охоплює комплекс заходів, що здійснюються уповноваженими податковими органами з метою забезпечення коректності розрахунків, своєчасного надходження та повноти сплати податків, які виникають у результаті діяльності у цифровій торгівлі. До таких заходів належить можна віднести: 1) реєстрація суб’єктів господарювання як платників податків; 2) впровадження спеціальних механізмів оподаткування цифрових послуг; 3) моніторинг платіжних операцій через аналіз даних із фінансових інструментів, таких як банківські рахунки, платіжні системи (наприклад, PayPal, Stripe) або інші процесори платежів, з метою виявлення доходів, що підлягають оподаткуванню; 4) встановлення на законодавчому рівні інформаційних вимог для електронних платформ, які

зобов’язують їх оприлюднювати необхідні дані про продавців, зокрема щодо ідентифікації та обсягів операцій; 5) автоматизація податкового контролю через впровадження технологій SupTech і RegTech; 6) міжнародну координацію та обмін інформацією між податковими органами різних держав; 7) проведення аудиту діяльності цифрових платформ тощо.

Електронна комерція є однією з найбільш швидкозростаючих галузей сучасної економіки, яка суттєво впливає на розвиток міжнародної торгівлі. За прогнозами аналітиків Statista, у 2023 році глобальний обсяг ринку цифрової торгівлі перевищив 5 трильйонів доларів США, демонструючи постійне зростання. Очікується, що до 2027 року цей показник досягне близько 8 трильйонів доларів США, що свідчить про стабільне розширення сектора і зростаючий попит на цифрові послуги та товари [3]. Таке стрімке розширення створює нові можливості для бізнесу, але водночас ставить значні виклики перед податковими системами, особливо у сфері регулювання транскордонних операцій. Для України, яка прагне інтегруватися до Єдиного цифрового ринку ЄС, ці виклики набувають особливої важливості. Гармонізація податкового законодавства стає необхідною умовою для адаптації українського бізнесу до європейських стандартів. Одним із ключових викликів є визначення юрисдикції для оподаткування, яке ускладнюється через відсутність фізичної присутності бізнесу в країні споживача — базового принципу традиційних моделей оподаткування. У контексті податку на додану вартість це зобов’язує компанії реєструватися в різних юрисдикціях, адмініструвати ставки ПДВ і забезпечувати відповідність звітності місцевим правилам.

З 1 липня 2021 року правила оподаткування податку на додану вартість щодо транскордонної електронної комерції «бізнес-споживач» (B2C) змінилися. В Європейському Союзі було скасовано поріг звільнення від ПДВ для імпортованих товарів, який раніше становив 22 євро [4]. Відтепер усі товари, незалежно від їх вартості, підлягають оподаткуванню ПДВ при ввезенні до ЄС. Одночасно було впроваджено систему Import One Stop Shop (надалі – IOSS), яка спрощує декларування та сплату ПДВ для товарів вартістю до 150 євро, що ввозяться з-за меж ЄС. Ці зміни спрямовані на створення рівних умов для європейських та іноземних постачальників, запобігання ухиленню від сплати податків через заниження вартості товарів та підвищення прозорості транзакцій. Для українських компаній, які експортують товари до ЄС, ці нововведення означають необхідність адаптації до нових правил. Зокрема, це включає реєстрацію в системі IOSS або співпрацю з посередниками, які можуть виконувати функції декларування та сплати ПДВ від імені компанії [5]. Наприклад,

ставки ПДВ на одні й ті ж товари можуть суттєво відрізнятися: у Німеччині на цифрові послуги ставка становить 19%, а у Франції – 20%. Помилки у визначенні ставки або запізнення зі звітністю можуть призводити до накладання штрафів або затримки платежів. Типовою проблемою є невірний розрахунок ПДВ через складність одночасного врахування вимог кількох юрисдикцій. Наприклад, компанія, яка здійснює транскордонний продаж через платформи електронної комерції, може помилково застосувати єдину ставку для всіх країн, що суперечить вимогам ЄС. Для компаній-резидентів ЄС впровадження системи One Stop Shop значно спростило процес адміністрування ПДВ. OSS дозволяє подавати єдину декларацію через централізований портал, що зменшує адміністративне навантаження, особливо для великих підприємств, які здійснюють продажі одразу в кількох країнах-членах ЄС. Однак малі та середні підприємства стикаються з викликами, пов'язаними з необхідністю врахування різних ставок ПДВ у країнах споживачів та інвестиціями в технологічні рішення для автоматизації податкового обліку. Скасування порогу звільнення від ПДВ створило рівні умови для резидентів і нерезидентів ЄС, проте одночасно підвищило відповідальність компаній за дотримання податкових правил та збільшило витрати на адміністрування.

Товкун Л. В. зазначає, що відсутність спеціального законодавства у цій сфері робить український ринок більш ризикованим та небезпечним для споживачів. Саме тому велика частина ринку е-комерції в Україні знаходиться в тіні і це призводить до того, що сюди часто потрапляє продукція невідомого походження [6]. Це не тільки знижує рівень довіри споживачів, але й підвищує ризики для національної економіки, оскільки велика частина транзакцій здійснюється без належного контролю та оподаткування. Як наслідок, державний бюджет не отримує належних податкових надходжень, що призводить до втрат для економіки. Тому, податкове законодавство України потребує імплементації норм європейського права. Сьогодні в Україні оподаткування електронної торгівлі, зокрема постачання електронних послуг нерезидентами, регулюється зокрема Податковим кодексом України, із врахуванням змін, внесених Законом України від 03.06.2021 № 1525-IX, відповідно до яких, з 1 січня 2022 року нерезиденти, які надають електронні послуги фізичним особам на території України, зобов'язані сплачувати податок на додану вартість. Встановлено, що об'єктом оподаткування є операції з постачання електронних послуг, які включають надання цифрового контенту, включаючи доступ до онлайн-платформ, хмарних сервісів, соціальних мереж та розміщення інтернет-реклами [7]. Нерезиденти, які здійснюють такі операції,

повинні зареєструватися як платники ПДВ, якщо обсяг їх послуг перевищує 1 мільйон гривень на рік. Ставка ПДВ встановлена на рівні 20%, а реєстрація та подання звітності здійснюються через електронний кабінет платника податків. Запровадження таких правил спрямоване на гармонізацію українського законодавства з міжнародними стандартами. Важливо зазначити, що поняття електронних послуг, які підпадають під регулювання податкового кодексу України, узгоджене із Законом України «Про електронну комерцію» № 675-VIII від 03.09.2015 р. Згідно зі статтею 3 зазначеного закону, електронні послуги охоплюють операції, які здійснюються виключно через інформаційно-телекомунікаційні системи, включаючи постачання цифрового контенту, програмного забезпечення, реклами в Інтернеті, доступу до хмарних сервісів та інших онлайн-операцій [8].

Гармонізація податкового законодавства України з нормами ЄС передбачає впровадження системи One Stop Shop для спрощення реєстрації, декларування та сплати ПДВ для українського бізнесу, що здійснює транскордонні продажі в ЄС. Адаптація адміністрування ПДВ вимагатиме інтеграції сучасних технологій для автоматизації обліку, прозорості транзакцій і електронного обміну даними між платниками податків та контролюючими органами, що вже активно застосовується в ЄС. Міжнародний досвід свідчить, що країни за межами ЄС, такі як Норвегія та Австралія успішно адаптували свої податкові системи до викликів електронної торгівлі. Зокрема, Норвегія впровадила систему VOES (VAT On E-Services), яка аналогічна OSS, для оподаткування цифрових послуг нерезидентів [9]. Австралія розширила свої правила щодо збору GST (Goods and Services Tax) на імпортовані товари та цифрові послуги, зобов'язавши нерезидентів реєструватися для сплати податків через спрощені процедури.

Для ефективної роботи за правилами ПДВ у ЄС українським компаніям слід впровадити низку підготовчих заходів. По-перше, необхідно забезпечити повне розуміння вимог європейського законодавства щодо ПДВ, зокрема процедур реєстрації в системі IOSS для транскордонних продажів або співпраці з посередниками, які мають право виконувати ці функції. Компаніям слід провести внутрішній аудит, щоб визначити транзакції, які підлягають оподаткуванню в різних юрисдикціях, і перевірити відповідність своїх процесів правилам ЄС. Одним із ключових кроків є використання сучасних цифрових інструментів для автоматизації обліку та звітності. Наприклад, платформи для управління ПДВ, такі як Avalara або Taxamo, можуть забезпечити точний розрахунок ставок податку, враховуючи особливості різних країн ЄС.

Висновки. Швидке збільшення обсягів електронної комерції, зокрема транскордонних операцій, ускладнює адміністрування податкових зобов'язань, що вимагає модернізації підходів до податкового контролю. Відсутність ефективного законодавчого регулювання в цій сфері призводить до того, що значна частина ринку е-комерції в Україні знаходиться в тіні, що підвищує ризики для споживачів і національної економіки загалом.

Традиційні методи контролю, засновані на територіальній прив'язці бізнесу, виявилися неефективними у сфері цифрової економіки, а впровадження нових на підставі цифрової присутності не враховують всіх нюансів електронної комерції, зокрема малого і середнього бізнесу. Для вирішення цих проблем необхідна гармонізація українського податко-

вого законодавства з нормами ЄС, зокрема щодо інтеграції системи One Stop Shop, що спростує реєстрацію, декларування та сплату ПДВ для українських компаній, що здійснюють транскордонні продажі на території ЄС. Впровадження таких стандартів вимагатиме інтеграції сучасних технологій для забезпечення прозорості транзакцій і автоматизації податкового обліку. Недостатність стандартів моніторингу цифрових транзакцій на міжнародному рівні потребує активізації міжнародної співпраці для подальшої автоматизації такого моніторинг і збору даних, а прогнозоване зростання глобального ринку електронної комерції підвищує важливість гармонізації податкового законодавства з європейськими нормами, що дозволить забезпечити належний контроль за податковими надходженнями.

ЛІТЕРАТУРА

1. Крутько М. А. *Проблемні аспекти правового регулювання оподаткування електронної комерції: національний та зарубіжний досвід*. *Juris Europensis Scientia*. 2021. № 6. С. 50-54. DOI: <https://doi.org/10.32837/chern.v0i6.298>.
2. Cambridge Dictionary. One-stop shop. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/one-stop-shop>.
3. Chevalier S. Worldwide retail e-commerce sales 2014-2027. Statista, 2024. URL: <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>.
4. VAT One-Stop Shop (OSS). European Commission. URL: https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en.
5. All you need to know about the import one-stop shop (IOSS). Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission), 2021. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/77255bf8-65cd-11eb-aeb5-01aa75ed71a1/language-en>.
6. Товкун Л. В., Єфремова К. В. Особливості оподаткування доходів та адміністрування податків від електронної комерції (порівняльно-правовий аспект). *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 9. С. 280-283. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/69>.
7. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
8. Про електронну комерцію: Закон України від 03.09.2015 р. № 675-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>.
9. VATCalc. Norway Non-Resident E-Commerce and Digital Services VAT Rules (VOES). URL: <https://www.vatcalc.com/norway/norway-non-resident-e-commerce-and-digital-services-vat-rules-voes/>

REFERENCES

1. Krutko, M. A. (2021). Problematic aspects of legal regulation of e-commerce taxation: national and foreign experience. *Juris Europensis Scientia*, 6, 50–54. <https://doi.org/10.32837/chern.v0i6.298> [in Ukrainian].
2. Cambridge Dictionary. One-stop shop. Retrieved from <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/one-stop-shop>.
3. Chevalier, S. (2024). Worldwide retail e-commerce sales 2014-2027. Statista. Retrieved from <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>.
4. European Commission. VAT One-Stop Shop (OSS). Retrieved from https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en.
5. Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission). (2021). All you need to know about the import one-stop shop (IOSS). Retrieved from <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/77255bf8-65cd-11eb-aeb5-01aa75ed71a1/language-en>.
6. Tokun, L. V., & Yefremova, K. V. (2023). Features of income taxation and tax administration from e-commerce (comparative legal aspect). *Legal Scientific Electronic Journal*, 9, 280–283. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/69> [in Ukrainian].
7. Tax Code of Ukraine, No. 2755-VI, (2010, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].

8. Law of Ukraine On electronic commerce, No. 675-VIII (2015, September 3). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> [in Ukrainian].
9. VATCalc. Norway Non-Resident E-Commerce and Digital Services VAT Rules (VOES). Retrieved from <https://www.vatcalc.com/norway/norway-non-resident-e-commerce-and-digital-services-vat-rules-voes/>.

YEFREMOVA KATERYNA

PhD in Law, Senior Researcher, Associate Professor of the Department of Financial Law
of the Yaroslav Mudryi National Law University

KLYMCHUK YEVA

First-year master's student at the Faculty of Justice of the Yaroslav Mudryi National Law University

TAX CONTROL IN E-COMMERCE IN UKRAINE AND THE EU

Problem setting. Tax authorities face a number of significant challenges in the area of tax control of e-commerce. One of the key challenges is determining the jurisdiction for taxation, as a significant number of electronic platforms operate in several countries simultaneously, making it difficult to determine the country in which taxes are due. An additional challenge is the tracking of financial transactions, which are increasingly conducted using cryptocurrencies, digital platforms or mechanisms that ensure data confidentiality.

Analysis of recent researches and publications. The study of certain aspects of e-commerce taxation in Ukraine and the EU has been carried out by such domestic scholars as: I. Balabanov, A. Bereza, N. Boreiko, L. Goncharenko, O. Dmytryk, K. Yefremova, A. Koren, M. Krutko, T. Tatarova, L. Tovkun, K. Solodan and others. However, the problems of tax control in the e-commerce market faced by the authorised tax authorities have remained almost unaddressed by scholars.

Purpose of research is to study the legal framework and tax control measures, to analyse the main challenges related to taxation of e-commerce of domestic companies in Ukraine and the EU, and to identify the ways to harmonise Ukrainian tax legislation with the norms of European.

Article's main body. The article examines the peculiarities of tax control in the field of e-commerce in Ukraine and the EU, focusing on the challenges and the need to implement European practices. The author analyses the impact of digital transformation on tax administration, in particular in the context of cross-border transactions, which complicate the determination of jurisdiction for taxation. Modern approaches to the taxation of electronic services and transactions, including the implementation of OSS and IOSS systems in the EU, are highlighted. The study examines challenges Ukrainian companies operating under European jurisdiction face, particularly regarding VAT applications. Special attention is paid to the legal aspects of registration and reporting of non-resident companies providing electronic services in Ukraine. The article suggests ways to harmonise Ukrainian tax legislation with European norms, in particular through the introduction of tax control automation and data exchange between countries.

Conclusions and prospects for the development. The author defines a set of tax control measures carried out by tax authorities with a view to ensuring correctness of calculations, timely receipt and completeness of payment of taxes as a result of digital trade, in particular: registration of business entities as taxpayers; introduction of special mechanisms for taxation of digital services (the principle of digital presence), monitoring of payment transactions; establishment of requirements for disclosure of information by electronic platforms at the legislative level; automation of tax control; international data exchange. The author concludes that there are insufficient standards for monitoring digital transactions at the international level.

Keywords: tax control, e-commerce, VAT, supply of electronic services, One Stop Shop, automation of VAT administration.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Єфремова К. В., Климчук Є. Г. Податковий контроль у сфері електронної комерції в Україні та ЄС. *Право та інновації*. 2024. № 4 (48). С. 15-19.