

THE FUTURE OF TAX ADMINISTRATION
IN A DIGITAL WORLD

МАЙБУТНЄ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ
У ЦИФРОВОМУ СВІТІ

Serhii Ivanov¹

Victoria Chekina²

Hanna Razumova³

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-255-5-6>

Abstract. It so happens that tax systems are not unchanged, they are constantly transformed in response to new living conditions and activities of people. Today, we are witnessing unprecedented changes in production, doing business, and our lives under the influence of rapid Industry 4.0. The tax systems are trying to respond promptly to these changes. However, this does not always work. Through trial and error, new taxes are born, new conditions for tax administration are created. *The purpose* of the paper is to study the transformation of taxation and tax administration in the context of the economy's digitalization to form a modern effective national tax system. *Methodology.* The study is based on the analysis of a large number of materials on this issue, the authors of which are well-known scientists, consulting companies, governmental and international organizations. Methods of data analysis, a systematic approach to identify trends in tax systems, assess the advantages and disadvantages of new taxes, the emergence of which was caused by the Fourth Industrial Revolution have been used. *Results.* The results of the analysis showed that the world is currently moving from local to global taxation, but there are attempts to introduce new national taxes "on Google" and cryptocurrency in order to increase tax revenues to budgets; new digital

¹ Doctor of Economics, Professor, General Director of LLC «Alcohol and non-alcoholic plant "Dnepr", Dnipro, Ukraine

² Candidate of Economic Sciences, Senior Researcher, Leading Researcher of the Department of Financial and Economic Problems of Using the Production Potential, Institute of Industrial Economics, National Academy of Sciences of Ukraine, Ukraine

³ Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of the Department of Analytical Economics and Management, Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, Ukraine

technologies (artificial intelligence, Big Data and Analytics, blockchain) are gradually being introduced into the tax administration process. *Practical implications.* Ukraine's support of the two-component statement opens up opportunities to eliminate problems related to tax evasion by transnational corporations that carry out their activities on the territory of the country by providing services to the citizens of Ukraine. At this stage, it is expedient to review the national provisions on the taxation of transnational companies in Ukraine, taking into account the new international rules, and to develop algorithms for identifying new business models for tracking companies engaged in digital business and meeting the financial criteria established by the new rules. *Conclusions.* The course of tax administration digitalization launched by Ukraine is very important in light of the new global paradigm of global tax administration and it needs comprehensive support from both the state and business, IT professionals and citizens, who are interested in building a new system of modern effective tax administration aimed transparency, justice, and security.

1. Вступ

Події, що відбуваються останнім часом, показують, яке значення мають нові технології, що увійшли до нашого життя та діяльності з Четвертою промисловою революцією, як вчасно розроблено велику кількість програмного забезпечення, без якого була б неможливою організація дистанційної роботи підприємств та організацій підчас пандемії COVID-19. Широкими кроками йде реструктуризація компаній у бік автоматизації та цифровізації процесів виробництва, логістики, маркетингу, управління тощо, з'являються нові способи ведення бізнесу, виникають нові цифрові бізнес-моделі, засновані на здатності вести свою діяльність дистанційно, з мінімальною фізичною присутністю та, навіть, без неї або з мінімальним обсягом матеріальних активів, використовуючи бази даних, штучний інтелект тощо.

Впевнено рухаючись уперед Industry 4.0 задає нові тренди не тільки у промисловості та суміжних видах діяльності, але й чинить неабиякий вплив на сферу державного регулювання, у т. ч. на оподаткування та його адміністрування. У світі вже висловлюються побоювання, що діюча податкова структура не може наздогнати стрімке зростання цифрової економіки. Діючі – класичні – норми корпоративного оподатку-

вання не підходять для оподаткування прибутків, що створюються за рахунок цифровізації, використання великих даних тощо; виникають нові об'єкти оподаткування, які потребують перегляду й механізмів адміністрування податків. При цьому цифрова економіка підчас пандемії COVID-19 показує більш стабільні показники діяльності на відміну від традиційних галузей економіки.

Для вирішення цих питань необхідним є ґрунтовний аналіз, тому головним завданням цього дослідження є визначення напрямів трансформації оподаткування та податкового адміністрування в умовах цифровізації економіки.

Окремі аспекти змін в оподаткуванні розглянуто в дослідженнях таких аналітичних компаній як KPMG, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young, Deloitte, Міжнародним валютним фондом, урядовими організаціями країн та міжнародних організацій. Ці дослідження акцентовані на виявленні проблем, пов'язаних з оподаткуванням в нових умовах, з якими стикатимуться у своїй діяльності керівники підприємств та податкових органів, та оцінці ризиків і можливостей, які надає цифровізація та Industry 4.0 для компаній та організацій. З кожним роком кількість матеріалів зростає, проте залишаються питання щодо податкового регулювання економіки на державному рівні, виявлення ефективних податкових інструментів для нових форм створення доданої вартості та впровадження нових цифрових інструментів для оптимізації податкового адміністрування.

У науковому середовищі питанням оподаткування та податкового адміністрування в новому цифровому середовищі присвячено велику кількість робіт. Серед них дослідження щодо впливу цифровізації на обсяг податкових надходжень, імплементації пакету BEPS та удосконалення прямого та непрямого оподаткування в умовах цифрової економіки, оподаткування робіт, впливу цифровізації на податкове адміністрування тощо.

В Україні питанням розвитку оподаткування в умовах цифровізації присвячено роботи Вишневського В. П., Вієцької О. В., Гаркушенко О. М., Мазур Ю. О., Меренкової Л. О. та Холодної Ю. Є., Олійника А. В. та Донченко Т. В., Слатвінської М. О., Синютки Н. Г. та багатьох інших науковців. З кожним роком кількість таких наукових робіт у цій сфері тільки збільшується. Проте нові умови розвитку цифровізації та її вплив на наше життя формують нові виклики для подат-

кової системи, і майбутнє податків та податкового адміністрування продовжує залишатися актуальною темою для дослідження.

Дослідження побудовано на використанні методів аналізу даних, системного підходу для виявлення тенденцій розвитку податкових систем, оцінки переваг та недоліків нових податків, поява яких була спричинена проривною Четвертою промисловою революцією. В рамках цієї роботи досліджено поступову трансформацію традиційної податкової архітектури, що відбувається під впливом поєднання фізичного та віртуального світів, яке породжує нові підходи до виробництва, нові форми бізнесу, нову продукцію, тобто нові об'єкти оподаткування.

Зміст представленого дослідження структуровано за певними розділами, а також умовно розділено на два напрями, які, на нашу думку, є ключовими у податковій політиці: нові «цифрові» податки у складі податкових систем світу та нові «цифрові» механізми у податковому адмініструванні. Таким чином, спочатку розглянуто особливості впровадження найбільш обговорюваних та дискусійних новацій у податковій сфері останніх років, а саме податку на прибуток транснаціональних цифрових корпорацій, податку на цифрові послуги та оподаткування віртуальних активів (криптовалюти), встановлено переваги та недоліки таких податків з метою застосування найбільш ефективних механізмів оподаткування в Україні із врахуванням специфіки розвитку національної економіки і особливостей діючої податкової системи.

Далі з метою визначення найбільш ефективних інструментів для переходу України до цифрового податкового адміністрування, яке сприяє підвищенню рівня надання послуг платникам податків та зменшенню кількості порушень зі сплати податків, узагальнено досвід зарубіжних країн з використання інструментів цифровізації для потреб податкового адміністрування та проаналізовано потенційні можливості використання штучного інтелекту, Великих даних та аналітики, технології блокчейну у сфері оподаткування.

В цілому, результати дослідження показали, що наразі у світі відбувається перехід від локального (на рівні держави) до глобального (на міжнародному рівні) оподаткування, втім, країни роблять спроби (інколи невдалі) введення національних податків з метою збільшення обсягів податкових надходжень до бюджетів. Впровадження ж нових техноло-

гій вже не є футуристичним нарисом, і українській податковій системі, як й іншим, слід бути готовою для роботи в цифровому середовищі.

2. Впровадження «цифрових податків»: переваги та недоліки

Використання великих даних, штучного інтелекту, інтернет-платформ продажу товарів та послуг, нематеріальна продукція, кастомізована реклама тощо – все це складові діяльності транснаціональних цифрових корпорацій, які останнім часом завдяки цифровим технологіям збільшили свої статки в кілька разів. Так, наприклад, за десять останніх років доходи компанії Facebook збільшилися у 38 раз [1], компанії Amazon – в 11 разів [2], холдингу Alphabet Inc., дочірньою компанією якого є Google – у 10 разів [3].

Раніше для ведення бізнесу компанія мала відкривати постійні представництва або дочірні компанії, цифровізація ж дозволила реалізовувати товари та послуги з будь-якої точки світу куди завгодно. Транзакції, які почали генерувати надприбутки, створюються поставальниками цифрової продукції та онлайн-платформами без будь-яких податкових зобов'язань в країнах користувачів та покупців такої продукції. Прогалини традиційної податкової архітектури з її різноманітним податковим умовам та режимів дозволили ТНК мінімізувати податки, реєструючи підрозділи по всьому світові і сплачуючи основну частину податків там, де податковий режим був для них найбільш сприятливим. Виплата підрозділами частини прибутків головному офісу дозволяє погашати податкові зобов'язання за пільговими умовами (наприклад, Apple в Ірландії, Amazon у Люксембурзі).

Таким чином, класична система оподаткування «залишилася позаду» цифрової економіки: з одного боку – нові об'єкти оподаткування, нова цифрова продукція, нові бізнес-моделі, з іншого – надприбутки ТНК, що виводяться через офшори з мінімальним оподаткуванням.

Процес перегляду інструментів оподаткування триває вже впродовж багатьох років – як на рівні окремих країн, так і на міжнародному рівні. Затягнутість пошуків виправити несправедливий розподіл податкових прав, який відбувається у результаті відсутності міжнародного консенсусу щодо участі користувачів у створенні доданої вартості для ТНК у країнах, де вони здійснюють свою діяльність, призвели до того, що деякі країни, не очікуючи розробки універсального підходу, розпочали впровадження своїх «цифрових» податків.

Узагальнення інформації щодо стягнення «цифрових» податків зарубіжними країнами показало, що цей вид податків має як переваги, так і недоліки, а точніше, проблеми міжнародного характеру.

У 2021 році у Великобританії почав діяти податок на цифрові послуги (digital service tax, DST), який становить 2% доходів компаній, отриманих від британських користувачів соціальних мереж, пошукових служб і торгових онлайн-платформ, якщо вони становлять понад 500 млн фунтів стерлінгів – від цифрової діяльності по всьому світі та понад 25 млн фунтів стерлінгів – у Великобританії [4]. Втім, уряд країни має намір скасувати податок на цифрові послуги, як тільки буде знайдено відповідне міжнародне рішення.

3 січня 2021 року Іспанія розпочала процес впровадження податку на цифрові послуги (Tax on Certain Digital Services, DST) інтернет-компаній, які надаються користувачам в Іспанії, що визначаються за допомогою технології геолокації пристроїв з IP-адресами. Об'єктом оподаткування виступають окремі цифрові послуги, які отримують користувачі: реклама, націлена на користувачів інтерфейсу (таргетована реклама); мережеві служби посередництва, які дозволяють користувачам знаходити і взаємодіяти з іншими користувачами, сприяти доставці основних товарів або послуг безпосередньо між цими користувачами; продаж або передача даних про користувачів, зазначених в цифрових інтерфейсах. Платниками податку є юридичні особи із загальним обігом понад 750 млн євро та сумою доходу, отриманого від надання окремих цифрових послуг на території Іспанії, – понад 3 млн євро. Ставка податку – 3%. Податок буде стягуватися тимчасово, поки не вступить в силу міжнародне законодавство на рівні Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [5].

У Чеській Республіці закон про податок на цифрові послуги ще не вступив у дію, очікується що його імплементація відбудеться у 2022 або 2023 роках. Законопроектом пропонується введення податку на таргетовану рекламу, використання багатогранного цифрового інтерфейсу (веб-сайтів, додатків) та надання особистих даних користувачів. Сплачуватимуть п'ятивідсотковий податок ТНК із загальним річним обігом не менш як 750 млн євро, у т. ч не менш як 100 млн євро у Чехії. Законопроектом передбачається, що якщо угода про міжнародні принципи оподаткування цифрової економіки буде досягнуто на рівні ЄС і ОЕСР, то податок на цифрові послуги у Чеській Республіці буде обмежений по часу [6].

Втім, спроба оподаткування прибутку інтернет-гігантів у Франції, розпочата у 2019 році, закінчилася вже у 2020 році припиненням дії податку через загрозу впровадження США 100% мита на імпорт французької продукції [7].

Розслідування щодо оподаткування доходів від надання цифрових послуг було впроваджено Офісом торгового представника США (USTR) і по відношенню до таких країн як Індія, Італія, Туреччина, Австрія, Іспанія, Великобританія; результатом цього розслідування у червні 2021 року стало встановлення дискримінаційного характеру впроваджених країнами податків по відношенню до цифрових компаній США, що не відповідають принципам міжнародного оподаткування, і рішення щодо введення додаткових тарифів на імпорт певних товарів з цих країн [8]. Уряд Чеської Республіки також було попереджено про контрзаходи зі сторони США у разі впровадження податку на цифрові послуги.

Європейський союз теж розглядає можливість впровадження податку на цифрову економіку. В Угоді між Європейським парламентом і державами-членами ЄС від 10 листопада 2020 року зазначено, що для поповнення власних бюджетних ресурсів в ЄС може бути застосовано цифровий податок (збір) [9]. Поки розглядаються три варіанти: податок на прибуток корпорацій, що здійснюють цифрову діяльність в ЄС, податок на доходи від певної цифрової діяльності в ЄС та податок на цифрові транзакції між підприємствами в ЄС. Проте правильність цих дій доки не підтверджено, і на це є певні аргументи.

По-перше, згідно з принципом універсалізації оподаткування нецільово встановлювати додаткові податки, диференційовані або підвищені податкові ставки в залежності від форм власності, організаційно-правових форм організацій, галузевої приналежності, громадянства тощо, тобто необхідним є забезпечення уніфікованого підходу до розрахунку податків. Оскільки в ЄС вже декілька років поспіль (починаючи з 2015 року) відбувається процес адаптації політики непрямого оподаткування цифрової діяльності через систему ПДВ (тобто електронна торгівля увійшла до податкової бази існуючих непрямих податків), введення нових податків може нести ризики подвійного оподаткування, нові викривлення і складнощі в існуючу податкову систему, тому базу оподаткування доведеться визначати дуже обережно і прискіпливо. Згідно нових правил оподаткування електронної комерції ПДВ, які почали діяти з 01.07.2021 року за

рахунок оподаткування телекомунікаційних, радіомовних, електронних послуг, дистанційного продажу товарів та інших видів транскордонних послуг для користувачів країн ЄС держави-члени ЄС отримуватимуть додатково 7 млрд євро щорічно [10]. Оскільки обсяги електронної комерції продовжують зростати, такі кроки тільки підвищують ефективність ПДВ та сприятимуть збільшенню доходів.

По-друге, нові податки на цифрову економіку, які стягуватимуться з компаній і зменшуватимуть їхні прибутки, в підсумку, збільшать тарифи за користування цифровими послугами, тобто витрати користувачів. Переніс податкового тягаря можуть відчути на собі й невеличкі компанії, які займаються електронною комерцією. Врешті решт новий податок на цифрову економіку може стати додатковим акцизом на певні види цифрових товарів та послуг, що спричинить стримування зростання споживання такої продукції.

По-третє, і це стосується усіх трьох запропонованих у ЄС варіантів, – це проблема правильного визначення податкової бази. З кожним роком цифрові технології все глибше проникають до всіх сфер діяльності, цифрова економіка стає частиною видів економічної діяльності, галузей економіки. Тому, скоріш за все, будуть виникати складнощі щодо встановлення різного роду пільг, які застосовуються при класичному оподаткуванні прибутку корпорацій, або щодо визначення бази відрахувань (витрат на робочу силу, ресурси тощо). Будь-які складнощі, які виникатимуть із застосуванням податків на «цифру», будуть становити загрозу для розвитку цифрової інфраструктури ЄС, стабільності веб-сервісів, надання цифрової продукції населенню та бізнесу тощо.

Ще одним питанням залишається те, як країни, що запровадили податки на цифрові послуги, вирішуватимуть проблему імплементації міжнародної згоди щодо правил вирішення податкових проблем цифрової економіки, розробку положень якої розпочато кілька років тому – адже на міжнародному рівні в рамках ОЕСР та G20 було розпочато проект BEPS для пошуку оптимальної стратегії вирішення фіскальних проблем, пов'язаних з розмиванням бази оподаткування й виведення прибутку з-під оподаткування.

У липні 2021 року Україна у складі 130 країн-учасниць Інклюзивної основи BEPS ОЕСР підтримала двокомпонентну заяву для вирішення податкових проблем, що виникають внаслідок цифровізації економіки [11].

Згідно цієї заяви країни погодили два основних принципи, які будуть застосовані до транснаціональних корпорацій (ТНК) з рентабельністю понад 10% і глобальним обігом завбільшки 20 млрд євро, який може бути зменшений до 10 млрд євро за успішної реалізації цієї згоди. Це принципово новий підхід до розподілу прав на оподаткування доходів між юрисдикціями (Pillar 1) та гарантовані сплати мінімального податку ТНК (Pillar 2) в умовах цифрової економіки не менше 15%. Таким чином частина прибутку великих ТНК оподатковуватиметься податком на прибуток в країнах користувачів продукції компаній. Країни мають надію, що таким чином буде припинено боротьбу за цифрові податки і з цифровими податками.

Проблемним таке рішення може стати для країн, де ставка податку є меншою за запропоновану; так, наприклад, угоду не підписали Ірландія та Угорщина.

І хоча механізм справедливого розподілу прибутку і податкових прав між країнами по відношенню до великих ТНК до кінця ще не розроблено, деякі роботи з реалізації Pillar 1 будуть завершені до кінця 2022 року, а перегляд розміру мінімального обігу коштів ТНК розпочнеться через сім років, – вже зараз необхідно розпочати роботи з перегляду національних положень з оподаткування ТНК в Україні (за новими міжнародними правилами), а також розробки алгоритмів з виявлення нових бізнес-моделей для відслідковування компаній, що займаються цифровим бізнесом, орієнтовані на споживача та відповідають фінансовим критеріям, встановленим новими правилами [12].

На цей час багатостороння згода щодо цифрового оподаткування виглядає більш прийнятною порівняно з новими викривлюючими податками, які можуть стати торговими бар'єрами та загальмувати розвиток цифрової інфраструктури.

3. Податок «на Google» в Україні

Як і багато інших країн в Україні також розпочато адаптацію непрямого оподаткування цифрової діяльності через систему ПДВ. У червні 2021 року зареєстровано та схвалено законопроект щодо сплати ПДВ операцій з надання електронних послуг фізичним особам на території України інтернет-гігантами (Facebook, Netflix, Google, Twitter, TikTok тощо) за ставкою 20%. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу

України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 03.06.2021 року № 1525-IX набув чинності 2 липня [13].

За результатами співставлення законодавчих актів з оподаткування цифрових послуг зарубіжними країнами та Україною, встановлено, що положення законів майже ідентичні, розбіжності є лише у визначенні розміру загальної суми доходів цифрових компаній та деяких видів податкових пільг. Так, наприклад, іноземні компанії, що надають послуги із постачання електронних примірників інформації і надання доступу до зображень, текстів, відеоматеріалів, ігор, телепрограм, доступу до баз даних, а також до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів, надання хмарних послуг, постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, а також надання рекламних послуг у мережі Інтернет, будуть зобов'язані зареєструватися в Україні платниками податку на додану вартість за спрощеною процедурою через спеціальний електронний сервіс, якщо загальна сума доходів перевищуватиме 1 млн грн на рік.

Надання електронної послуги на території України буде фіксуватися за місцем знаходження провайдера, номером телефону, IP-адресою, платіжною адресою або банківськими реквізитами.

Від сплати ПДВ будуть звільнені операції з надання послуг з дистанційного навчання через Інтернет, якщо ця мережа використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем, та операції з надання доступу до електронних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет, надання консультаційних послуг електронною поштою. Податок також не застосуватиметься до сервісів бронювання житла, авто, транспорту тощо.

Ретельний аналіз положень вищенаведеного закону дозволив виявити, що головним реальним ризиком впровадження цього податку є те, що врешті решт він буде перенесений на вітчизняних користувачів, а саме призведе до збільшення вартості електронних послуг (і не тільки зарубіжних, але й вітчизняних компаній), як це трапилося в інших країнах, що може спричинити зменшення швидкості розвитку цифрової економіки та цифрової інфраструктури в країні. І питання,

які ще є не вирішені країнами, що вже застосовують такий податок, стають актуальними і для України. До них відносяться такі: яким чином будуть перевірятися суми податків, які повинні сплачувати іноземні постачальники цифрової продукції; які санкції можна очікувати від урядів, якщо податок не буде сплачений у повному обсязі, особливо якщо в країні немає присутності компанії-постачальника; і яким чином будуть вирішуватися питання щодо перекидання податкового тягаря з цифрових компаній на користувачів та покупців цифрової продукції?

Так, наприклад, у березні 2021 року компанія Google оголосила про підвищення рекламних ставок на 3 % для користувачів своєї платформи із Франції та Іспанії. Такі заходи їй необхідні для покриття видатків на сплату податків, запроваджених цими країнами для таких цифрових компаній як Google, Apple, Facebook та Amazon. Подібні кроки раніше зробили Apple та Amazon [14].

4. Криптовалюта: недоліки податкового регулювання

Криптовалюта як віртуальний актив використовується в якості засобу платежів та інвестицій в багатьох країнах світу, поступово вона стає альтернативою готівкових коштів. Сьогодні простежується тренд на переведення традиційних – оподатковуваних – активів у криптоекономіку, де через недосконалість законодавства більшість операцій здійснюється поза рамками правового поля, що сприяє ухиленню від сплати податків. Відтак криптовалюта стає однією з причин виникнення «податкового розриву» між обсягом сплачених податків та обсягом податків, які могли б надійти до бюджетів у разі встановлення чітких податкових правил щодо криптовалют та більш жорстких вимог до надання податкової звітності за цим об'єктом оподаткування. Причини цього криються, насамперед, у тому, що до сих пір у світі немає єдиного підходу до визначення криптовалюти, її правового статусу, звідси немає й єдиної податкової політики в цьому питанні.

Для виявлення потенційних можливостей впровадження механізму оподаткування віртуальних активів в Україні, було проаналізовано досвід такого оподаткування в зарубіжних країнах. Далі за всіх у цьому питанні просунулась низка країн, які вже розробили у податковому законодавстві механізми оподаткування криптовалюти та податкового адміністрування. Так, наприклад, в Австралії ще у 2014 році

було розроблено загальне керівництво для платників податків з оподаткування криптовалюти, а у 2020 році запрацювала система сповіщень платників податків щодо їхніх транзакцій з криптовалютою. В цій країні оподаткування криптовалюти для фізичних осіб відбувається через систему оподаткування приросту капіталу, для юридичних осіб – через податок на прибуток, а дані щодо діяльності фізичних осіб в цій сфері Австралійське податкове управління (Australian Taxation Office) відслідковує шляхом отримання інформації від таких криптовалютних бірж, як Binance та Coinbase [15; 16].

Простотою та привабливістю з точки зору оподаткування криптовалюти відрізняється податкове законодавство Болгарії, де криптовалюта розглядається як дохід від продажу фінансових активів і оподатковується за ставкою 10% як й інші доходи, а точніше, реалізований прибуток (за вирахуванням збитків) за кожною операцією з продажу [17]. В цілому ж, в європейських країнах, що входять до ЄС, правила та стандарти щодо регулювання діяльності з криптовалютою розрізняються, проте планується впровадити комплексне регулювання криптовалюти до 2024 року, запровадивши технологію розподіленого реєстру та криптоактиви у фінансовому секторі. З 2020 року згідно з положеннями так званої П'ятої Директиви ЄС про боротьбу з відмиванням грошей потребують реєстрації криптовалютні біржі, до зобов'язань яких відноситься передача фінансовим регуляторам інформації про клієнтські гаманці та їхніх ідентифікаційних даних [18].

У США криптовалюта для цілей федерального оподаткування розглядається як майно і враховується за справедливою ринковою ціною у доларах США на дату отримання. Криптовалюта як оплата за товари та послуги, а також отримана шляхом майнінгу, враховується при розрахунку валового доходу; до того ж майнери, що не є найманими робітниками, сплачують податок на самозайнятість. А криптовалюта, отримана у вигляді заробітної плати, враховується при розрахунку прибуткового податку та страхових внесків [19]. Через наявність великої кількості нюансів, пов'язаних із податковими зобов'язаннями по криптовалютним операціям, Податковим управлінням США періодично надаються повідомлення та інші матеріали, що актуалізують правила з оподаткування криптовалюти.

В Росії незважаючи на те, що і криптовалюта, і токени віднесені згідно із законодавством до майна, ці цифрові фінансові активи не є

законним засобом платежу на території Російської Федерації. Так, відповідно до Закону № 259-ФЗ криптовалюту можна купувати, майнити, продавати, здійснювати інші угоди, але не можна сплачувати нею за товари та послуги, отримані від російських резидентів [20].

Також у світі ще є країни, де не визначилися з податковим регулюванням криптовалюти, або криптовалюта не визнається законним платіжним засобом або фінансовим інструментом, проте підпадає під дію національного податкового законодавства. Так, наприклад, у Великобританії криптовалюта не є повноцінною валютою, визнається майном – нематеріальним або віртуальним активом і оподатковується через системи оподаткування приросту капіталу або прибуткового оподаткування в залежності від характеру та цілей використання криптоактивів [21]. В Індії криптовалюта не визнана як платіжний засіб і не регулюється, не розроблено ані правил, положень, ані принципів для вирішення спорів, що можуть виникнути при роботі з криптовалютою. Доходи, отримані у результаті майнінгу криптовалюти, можуть бути оподатковані як доходи з інших джерел, як інвестиції або винагорода криптовалюта може бути оподаткована податком на прибуток [22]. Внаслідок того, що ніяких вимог до розкриття інформації у податковій звітності про операції з криптовалютою ще немає, податкове регулювання цього активу в Індії можна вважати відсутнім. Але це ненадовго, бо урядом Індії вже розглядається питання оподаткування торгівлі криптовалютою.

На сьогодні в Україні криптовалюта також не має визначеного правового статусу, відсутня нормативна база для регулювання операцій з нею; доходи від отримання криптовалюти внаслідок майнінгу можуть оподатковуватися через систему прибуткового оподаткування. Разом з тим, у Верховній Раді України зареєстровано низку законопроектів щодо врегулювання обігу, зберігання, володіння, використання та проведення операцій з криптоактивами в Україні.

5. Взаємодія податкових платників та податкових органів в умовах цифровізації

Держави все більше приділяють увагу потребам суспільства, знаходяться у постійному пошуку оптимальних шляхів взаємодії громадян, бізнесу та уряду. Все більше країн переходять до моделі державного управління, заснованої на використанні сучасних інформаційних та комунікаційних

технологій, які дозволяють підвищити ефективність надання суспільних послуг та зробити максимально прозорою роботу державних установ.

Наразі в Україні можна отримати електронні послуги у сферах: охорони здоров'я та освіти, безпеки та суду, фінансів та податків, транспорту, підприємництва, громадянства та міграції, землі та екології, будівництва та нерухомості, соціального захисту [23]. Мобільний додаток «Дія» («Держава і я») дозволяє отримувати державні послуги у режимі онлайн, здійснювати сплату штрафів, боргів, податків підприємцями, реєструвати місце проживання, міняти посвідчення водія, користуватися цифровими документами, подавати петиції тощо.

Інструменти цифровізації активно використовуються і у сфері податкового адміністрування. Крім традиційних сервісів надання інформації щодо нарахування та сплати податків податкові органи акумулюють великий масив даних і надають інформацію уряду для розробки та прийняття соціально вагомих рішень і програм.

На Форумі податкових адміністрацій (Forum on Tax Administration), що відбувся у серпні 2021 року, керівник Державної податкової адміністрації Китаю Джун Ван відмітив, що завдяки використанню Великих даних, хмарних обчислень і штучного інтелекту сформувалася нова операційна модель податкового адміністрування майбутнього [24]. Так звану «Податкову адміністрацію 2.0» створено завдяки використанню цифрових даних та аналітичних інструментів для поєднання роботи податкових служб з іншими державними установами, платниками та налагоджування міжнародних зв'язків. Податкова адміністрація 1.0 – це діяльність податкових служб без використання цифрових інструментів, на паперових носіях і з великою кількістю розрізнених процесів, що виконуються вручну [25].

В результаті узагальнення досвіду зарубіжних країн з використання інструментів цифровізації для потреб податкового адміністрування можна найбільш ефективними було визначено штучний інтелект, Великі дані та аналітику, технологію блокчейну.

Так, наприклад, не перший рік *штучний інтелект* використовується для зв'язку з користувачами онлайн-платформ податкових служб у режимі «24/7». За його допомогою складні питання автоматично упорядковуються та переадресовуються спеціалістам для відповідей, забезпечуючи високу ефективність надання інформації.

У Великобританії – це віртуальний помічник Herbie Tax and Revenue Bot, який автоматично відповідає на питання (одночасно до 2000 запитів), збирає податки, опрацьовує податкові відшкодування, вирішує питання щодо скарг. В Іспанії за даними 2018 року використання віртуального помічника зменшило кількість отримуваних запитів через електронну пошту на 80%, при цьому звернення до віртуального помічника зросло в 10 разів [26].

Податкова адміністрація Фінляндії має спільний сервіс чат-ботів з Міграційною службою і Патентно-реєстраційним бюро, який допомагає підприємцям, що знаходяться за межами Фінляндії [27].

З кожним роком розробники вдосконалюють цей інструмент, доповнюючи його більшими можливостями, а підчас пандемії COVID-19, коли було обмежено фізичний контакт, роль віртуальних податкових помічників тільки посилилася.

Чат-бот ДПС України «InfoTAX» у месенджерах Telegram та Viber надає інформацію про стан розрахунків з бюджетом, реєстраційні та облікові дані, строки подання звітності й сплати податків тощо. Для доступу до сервісу платнику податків необхідно скористатися електронним підписом або бути клієнтом одного з українських банків, потім перейти за посиланням до Електронного кабінету і завершити налаштування чат-боту. Поки що «InfoTAX» виглядає як урізаний варіант порталу державних послуг «Дія» та електронного кабінету платника податків, проте це тільки початкові дії у впровадженні штучного інтелекту у діяльність податкової служби.

В Україні кількість ІТ-фахівців збільшується з кожним роком, зростає й рівень їх підготовки, тому є надія на те, що штучний інтелект прийде на допомогу податковим органам (у 2020 році кількість звернень до центрів скоротилася на півмільйона завдяки впровадженню послуг онлайн [28]) і стане на сторожі інтересів платників податків.

Разом з автоматизацією процесів нарахування і сплати податків, завдяки *Великим даним та аналітиці*, податкові служби отримали велику кількість інформації про доходи і майно платників, цифрові платежі, електронні рахунки онлайн-каси тощо. Вочевидь, що отримана інформація може стати корисними аналітичними даними, поліпшити послуги, зменшити податкові помилки та сприяти прийняттю швидких і обґрунтованих рішень з мінімальними витратами ресурсів.

Наприклад, у Сінгапурі податкова служба використовує Великі дані для розробки детальної стратегії застосування даних – від процесу збору даних, їхньої оцінки, управління даними, зберігання до інтеграції нових джерел даних і визначення вподобань, поведінки і ризиків платників податків. Для цього створено централізовану базу даних для прогнозного моделювання, аналізу макроекономічних тенденцій та іншої розширеної аналітики, яка працює на платформі масово-паралельної обробки. Крім того, до аналізу залучають і дані соціальних мереж, з метою виявлення відносин між співробітниками та організаціями та для запобігання ризиків при прийнятті рішень [29].

Податкова служба Мексики (Tax Administration Service, Servicio de Administración Tributaria, SAT) використовує платформу аналізу даних для підвищення ефективності збору податків шляхом впровадження прогнозного моделювання, використовуючи інформацію платників податків. Це дає змогу ідентифікувати відхилення в оподаткуванні, які призводять до податкових перевірок, заздалегідь визначити дані податкових декларацій, встановити прогнозні значення податкових надходжень та визначити ризики, пов'язані з поведінкою платників податків. До послуг платників податків – попередньо заповнені форми електронних рахунків та податкових декларацій, дані яких базуються на аналізі сплачених рахунків, сум отриманої заробітної плати, доходів, видатків та іншої інформації, яка надається платниками податків [30].

Використання Великих даних та аналітики сприяє вдосконаленню систем перевірок та аудиту у Китаї. Так, наприклад, впродовж 2016–2020 років кількість перевірок скорочувалась щорічно на більше, ніж 20%, а обсяг сплачених за допомогою аудиту податків, збільшувався на 30% [24]. Також цифрові інструменти допомагають вирішувати транскордонні питання, пов'язані з обміном інформації у реальному часі та сприяють синхронізації програм міжнародної співпраці як з міжнародними організаціями, так і на рівні держав.

З одного боку, стратегія інтелектуального аналізу даних може допомогти у забезпеченні прозорості, що сприятиме зниженню рівня ухилення від сплати податків, та у реалізації міжнародних ініціатив щодо безпечного обміну податковими даними – більше 100 країн і юрисдикцій співпрацюють у реалізації ініціатив BEPS. З іншого боку, платники податків хочуть бути впевненими, що їхня особиста інформація має

належний рівень конфіденційності, безпеки та захисту, та бажають отримувати в режимі реального часу персоналізовані послуги.

В Україні, де активно формується автоматизована система адміністрування податків, досвід зарубіжних країн може допомогти розширити функціональні можливості для потреб платників податків, чіткіше прогнозувати податкові надходження та уникнути ризиків несанкціонованого втручання у систему. Проте для створення ефективної команди податківців-аналітиків необхідним є отримання нових знань та навичок не тільки в частині обробки даних, пов'язаних зі збором та перевіркою податкових надходжень, але й у сфері інтеграції вихідних даних, управління й архітектури даних, прогнозного моделювання, планування аудиту, прийняття стратегічних рішень та управління ризиками, безпеки даних тощо. В Україні може спрацювати зворотній процес, а саме підготовка податківців із лав програмістів-початківців.

Технологія блокчейну, яка спочатку використовувалась тільки для транзакцій з біткоїнами (криптовалютою, яка є нематеріальним активом, що не підпорядковується фінансовим регуляторам і банкам), на сьогодні є одним із кращих способів збереження інформації по транзакціях. Розрізняють три типи блокчейнів:

1) децентралізований публічний (загальнодоступний) блокчейн, який не має обмежень за учасниками та валідаторами (вузлами блокчейну) з рівними повноваженнями, наприклад, Біткоїн, Ethereum, Litecoin;

2) приватний блокчейн – централізований (контрольований адміністратором) блокчейн із встановленими правилами і запрошеннями для здійснення транзакцій (закрита група ідентифікованих людей), як правило, використовується в приватних організаціях;

3) гібридний (авторизований) блокчейн – поєднує децентралізовані вузли загальнодоступних мереж з захищеними вузлами приватних мереж, при чому всі вузли можуть отримати доступ до ланцюжка блоків, а рівень отриманої інформації буде залежати від вузла, який звертається до певних даних [31; 32].

Через те, що в останньому (гібридному блокчейні) є два типи ідентифікованих користувачів, де перший тип повністю контролює ланцюжок блоків, визначає рівень безпеки для кожного користувача, а усі інші – другий тип – тільки отримують доступ до ланцюжка блоків,

саме цей тип блокчейну найчастіше розглядається як такий, що може використовуватись у податковому адмініструванні [33].

З 2018 року в Бразилії Федеральною податковою службою блокчейн імплементовано до системи податкового адміністрування, а назву «bCPF» складено з номеру податкового файлу ланцюжка блоків для обміну інформацією про індивідуальних платників податків на рівні G2G між податковими і регулюючими установами трьох рівнів уряду (федерального, державного та муніципального) [34]. Невдовзі планується впровадження Реєстру юридичних осіб на основі блокчейну «bCNPJ».

Створивши єдиний ринок та інтегровану політику ЄС має певні переваги для ініціативи оподаткування ПДВ та прибуткового податку, заснованої на впровадженні смарт-контрактів блокчейну з метою забезпечення обміну даними платників податків, конфіденційності даних, а також збору податкових платежів і повернення ПДВ у режимі реального часу. Для усунення проблем та ризиків, пов'язаних із такими інноваціями, до яких відносяться конфіденційність особистих даних, швидкість технології, вартість впровадження, кваліфікація персоналу тощо, в ЄС планується велика робота щодо створення хмарної системи для обміну даними, активне впровадження штучного інтелекту у діяльність податкових органів та подальша гармонізація податкових правил з метою уникнення ризиків порушень збірів податків через смарт-контракти [35].

На шляху до збору податків за допомогою блокчейну вже стоять чимало країн, серед яких Фінляндія (відслідковування податків на операції з нерухомістю), Швеція (тестування блокчейну для збору прибуткового податку і мита), Китай (використовує смарт-контракти для боротьби з підробленими рахунками-фактурами), Нідерланди (блокчейн для надання бухгалтерської звітності у режимі реального часу) [36; 37].

Україна також іде шляхом дигіталізації податкового адміністрування. У результаті співпраці Міністерства цифрової трансформації та Державної податкової служби в Україні запроваджено надання електронних послуг у сфері податкового адміністрування акцизного податку (реєстрація платника податку, запит щодо обсягу пального, стан окремого рахунку платника податку та ін.) та податку на додану вартість (анулювання ПДВ, перелік операцій з системи електронного адміністрування, відшкодування ПДВ та ін.), а також широкого спектру електронних довідок та витягів з реєстрів [38].

Проте ще багато залишається багато питань, які потребують вирішення. В Україні ще не створено електронної системи адміністрування податків, що дозволило б спростити сплату податків, мінімізувати кількість форм звітності, скоротити кількість перевірок, збільшити ефективність урегулювання податкових спорів та зменшити рівень корупції у цій сфері. Використання технології блокчейну знаходиться тільки на стадії розгляду та обговорення переваг і недоліків. Активні дії інших країн щодо всеосяжної автоматизації податкового адміністрування вплинули на те, що за даними Price Waterhouse Coopers «Paying Taxes – 2020» Україна втратила 11 позицій у цьому рейтингу (65 місце), не кажучи про те, що в країні поступово збільшилося й фіскальне навантаження на бізнес [39]. Україні знадобиться певний час, щоб податкові реформи вплинули на результати рейтингу.

Підводячи підсумки аналізу сучасної трансформації податкового адміністрування в умовах тотальної цифровізації, визначено такі основні тенденції.

По-перше, роль сучасних податкових служб трансформувалася від просто звичного збору податків до акумулювання великої кількості даних, аналітики й надання інформації для прийняття соціально важливих рішень державними установами.

По-друге, розвиток інформаційно-комунікаційних технологій дозволив автоматизувати процеси податкового адміністрування й впровадити його у бізнес-процеси та екосистему платників податків, майже повністю виключивши людський фактор.

По-третє, інструменти цифровізації дозволили розпочати процес уніфікації ідентифікаційних даних на міжнародному рівні і створити систему обміну податковою інформацією між податковими службами юрисдикцій та країн.

Ці трансформації відкривають шлях до інтеграції великої кількості податкових процесів у середовище платників податків (невидиме податкове адміністрування) і перехід від добровільного до автоматичного комплаєнсу (дотримання вимог), коли дії державних податкових служб будуть зведені тільки до контролю над ризиками, а саме податкове адміністрування є стійким та гнучким. Саме така мета окреслена у робочому документі ОЕСР «Податкове адміністрування 3.0», де визначено структурні обмеження існуючих податкових систем, проа-

налізовано можливості нового податкового адміністрування та надано пропозиції до його поетапної реалізації [25].

Так, серед проблем, які можуть спричинити гальмування «Податкового адміністрування 3.0», зазначені сильна залежність від добровільного дотримання вимог (витрачання великої кількості часу на ведення обліку, обчислення й сплату, звітність, дотримання термінів сплати тощо), розрізнені процеси державних установ, які створюють складнощі для податників податків в частині отримання інформації та податкова невизначеність, пов'язана із платіжними ризиками та результатами перевірок.

Для уникнення існуючих проблем розробники «Податкового адміністрування 3.0» пропонують:

- 1) вбудовування процесів податкового адміністрування у природні системи платників податків, коли оподаткування стане невидимим та природнім процесом як сплата коштів за продукти у супермаркеті;
- 2) використання цифрових платформ в якості податкових агентів із функціями обробки даних, обчислення податків та їхнього збору;
- 3) оподаткування й перевірка платниками податків сум нарахованих і сплачених податків в режимі реального часу;
- 4) інтеграція державних установ із приватними суб'єктами господарювання з метою узгодженості і збалансування необхідних виплат, пільг і відшкодувань [25].

Запропоновані напрями не є футуристичними і частково реалізовані окремими країнами. Метою ж «Податкового адміністрування 3.0» є глобальна податкова система, яка дозволить забезпечити прозоре, справедливе і безпечне оподаткування з мінімальними обсягами ухилень від сплати податків та суттєво зменшити тягар дотримання податкових вимог. І хоча для досягнення поставлених цілей необхідно провести дуже велику роботу, є надія, що запущений процес змін дозволить поліпшити взаємовідносини податкових органів з платниками податків та вдосконалити існуючу систему податкового адміністрування.

6. Висновки

Майбутнє оподаткування та податкового адміністрування прямо залежить від майбутнього економіки та розвитку суспільства. У світі намітилася дуже важлива тенденція – перехід від локального (на рівні

держави) до глобального (на міжнародному рівні) оподаткування, спричиненого появою транснаціональних компаній з прибутками у офшорах та відсутністю будь-яких податкових зобов'язань у юрисдикціях, де знаходяться фактичні покупці їхньої продукції.

Крім того, завдяки цифровізації стало можливим вести бізнес без присутності в країнах шляхом використання пошукових систем, соціальних мереж, цифрових платформ тощо. Доходи, отримані в такий спосіб, не підпадали під визначення бази оподаткування традиційної податкової системи. Все це стало поштовхом для перегляду існуючих правил оподаткування і руху у бік сплати податків там, де знаходиться покупець (або користувач) цифрової продукції.

Досвід окремих країн у встановленні нового податку на «цифрові» доходи транснаціональних компаній показав, що збір коштів на своїй території може виявитися складною проблемою. У сучасному світі, де економіка та компанії стали глобальними, податки на їхні доходи мають бути теж наднаціональними, встановленими за міжнародними правилами. В цьому сенсі розробка пакету заходів ОЕСР Pillar 2 – це крок у бік міжнародної податкової нейтральності, коли від оподаткування неможливо ухилитися.

Підтримання Україною двокомпонентної заяви відкриває можливість до усунення проблем, пов'язаних із ухиленням від сплати податків транснаціональними корпораціями, що здійснюють свою діяльність на території країни шляхом надання послуг громадянам України. На даному етапі доцільним є перегляд національних положень з оподаткування транснаціональних компаній в Україні з урахуванням нових міжнародних правил та розробка алгоритмів з виявлення нових бізнес-моделей для відслідковування компаній, що займаються цифровим бізнесом та відповідають фінансовим критеріям, встановленим новими правилами.

Розпочатий Україною курс цифровізації податкового адміністрування є дуже важливим у світлі реалізації нової світової парадигми глобального податкового адміністрування і потребує всеосяжної підтримки як з боку держави, так і з боку бізнесу, фахівців ІТ та громадян, які зацікавлені у побудові нової системи сучасного ефективного податкового адміністрування, метою якого є прозорість, справедливість та безпека.

Список літератури:

1. Facebook Revenue 2009–2021. FB. 2021. URL: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/FB/facebook/revenue>
2. Amazon Revenue 2006–2021. AMZN. 2021. URL: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/AMZN/amazon/revenue>
3. Alphabet Revenue 2006–2021. GOOGL. 2021. URL: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/GOOGL/alphabet/revenue>
4. Digital Services Tax. 2021. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>
5. On the tax on certain digital services: Law of Spain of 15.10.2020 No. 4/2020. URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>
6. Czech Republic: Status of digital services tax legislation. KPMG. 2021. URL: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/06/tnf-czech-republic-status-of-digital-services-tax-legislation.html>
7. Trump Administration Proposes Tariffs Against \$2.4 Billion of French Goods. *The Wall Street Journal*. 2021. URL: <https://www.wsj.com/articles/trump-administration-proposes-tariffs-against-2-4-billion-of-french-goods-11575328674>
8. USTR Announces, and Immediately Suspends, Tariffs in Section 301 Digital Services Taxes Investigations | United States Trade Representative. 2021. URL: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/june/ustr-announces-and-immediately-suspends-tariffs-section-301-digital-services-taxes-investigations>
9. Bunn D. The European Commission and the Taxation of the Digital Economy. 2021. URL: <https://taxfoundation.org/european-commission-eu-digital-levy/>
10. Modernising VAT for cross-border e-commerce. 2021. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en
11. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 31 August 2021. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf>
12. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам : Закон України від 3.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>
14. Pollet M. Google to raise advertising fees to offset French, Spanish GAFA tax. 2021. URL: <https://www.euractiv.com/section/digital/news/google-to-raise-advertising-fees-to-offset-french-spanish-gafa-tax/>

15. Cryptocurrency under the microscope this tax time. 2021. URL: <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Media-releases/Cryptocurrency-under-the-microscope-this-tax-time/>

16. Cryptocurrency 2014–15 to 2022–23 data-matching program protocol. 2021. URL: https://www.ato.gov.au/General/Gen/Cryptocurrency-2014-15-to-2022-23-data-matching-program-protocol/?page=2#Why_we_look_at_cryptocurrency

17. Bulgaria's revenue agency launched checks in cryptocurrency trading companies – Българска национална телевизия. 2021. URL: <https://bnt.bg/news/bulgaria%E2%80%99s-revenue-agency-launched-checks-in-cryptocurrency-trading-companies-213376news.html>

18. Directive (EU) 2018/843 of The European Parliament and of The Council of 30 May 2018 amending Directive (EU) 2015/849 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, and amending Directives 2009/138/EC and 2013/36/EU. 2021. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0843&from=EN>

19. Internal Revenue Bulletin: 2014-16 | Internal Revenue Service. 2021. URL: https://www.irs.gov/irb/2014-16_IRB#NOT-2014-21

20. О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 259-ФЗ. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202007310056>

21. Check if you need to pay tax when you receive cryptoassets. 2021. URL: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-pay-tax-when-you-receive-cryptoassets>

22. Is Bitcoin legal in India? What is tax rate on Bitcoin profits? 2021. URL: <https://cleartax.in/s/bitcoins-taxes-india>

23. Урядовий портал. Електронні послуги. КМУ. URL: <https://www.kmu.gov.ua/servicesfilter>

24. Interview between Commissioner Wang Jun and Pascal Saint-Amans. Commissioner Conversations: Digital Transformation – The View From China. OECD. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/commissioner-conversations/digital-transformation-the-view-from-china.pdf>

25. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Forum On Tax Administration. OECD. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf>

26. Virtual conversational assistants in Tax Administrations: The future is today. 2021. URL: <https://www.ciat.org/virtual-conversational-assistants-in-tax-administrations-the-future-is-today/?lang=en>

27. Chat. VERO-SCATT. 2021. URL: https://www.vero.fi/en/About-us/contact-us/chat_with_the_tax_authoritie/

28. Любченко О. Е-ДПС – одна з найпотужніших складових цифровізації країни. Державна податкова служба України. 2020. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/438776.html>

29. The Data Intelligent Tax Administration. Meeting the challenges of Big Tax Data and Analytics. PwC. 2018. URL: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/the-data-intelligent-tax-administration-whitepaper.pdf>

30. Digital Transformation of Tax Administration. White Paper. Microsoft, PwC. 2018. URL: <http://info.microsoft.com/rs/157-GQE-382/images/Digital%20Transformation%20of%20Tax%20Administration%20White%20Paper.pdf>

31. Different Types of Blockchain & Their Uses [Find Which One Suits Your Work] | upGrad blog. 2019. URL: <https://www.upgrad.com/blog/different-types-of-blockchain/>

32. IEEE Talks Blockchain: Overview of the Blockchain Ecosystem – IEEE Blockchain Initiative. 2021. URL: <https://blockchain.ieee.org/publications/ieee-talks-blockchain/137-ieee-talks-blockchain-overview-of-the-blockchain-ecosystem>

33. Blockchain in Tax Administrations. CIAT. 2021. URL: <https://www.ciat.org/blockchain-in-tax-administrations/?lang=en>

34. Blockchain Adopted by Brazil's Tax Authority. Laws of Brazil. URL: <https://lawsofbrazil.com/2018/11/29/blockchain-adopted-by-brazils-tax-authority/>

35. Tax Harmonisation in the EU | dGen. 2021. URL: <https://www.dgen.org/tax-harmonisation#>

36. Can blockchain improve VAT Collection? – Part 1. 2021. URL: <https://www.ciat.org/ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-1/?lang=en>

37. Can Blockchain Improve VAT Collection? – Part 2. 2021. URL: https://www.ciat.org/ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-2/?lang=en&utm_source=CIATBlog&utm_medium=CIATBlog&utm_campaign=ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-2/%3Flang%3Den

38. Фінанси та податки. Портал «ДІЯ». 2021. URL: <https://guide.diiia.gov.ua/register/thematic-area/20>

39. Коментар експертів PwC в Україні щодо результатів спільного зі Світовим банком проекту Paying Taxes. PwC. 2019. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2019/paying-taxes-2020.html>

40. Иванов С. В., Чекина В. Д., Разумова Г. В. Податки майбутнього: адміністрування в умовах цифровізації економіки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2022. Вип. 43. С. 54–59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-43-9>

41. Rybalchenko L., Ryzhkov Ed., Ciobanu G. Global consequences of the loss of business in countries around the world caused by fraud. *Scientific journal «Philosophy, Economics and Law Review»*. 2022. Volume 2 (1). P. 118–126.

References:

1. FB (2021). Facebook Revenue 2009–2021. Available at: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/FB/facebook/revenue> (accessed 7 October 2022).

2. AMZN (2021). Amazon Revenue 2006–2021. Available at: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/AMZN/amazon/revenue> (accessed 7 October 2022).

3. GOOGL (2021). Alphabet Revenue 2006–2021. Available at: <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/GOOGL/alphabet/revenue> (accessed 7 October 2022).

4. UK government (2020). Digital Services Tax. Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> (accessed 7 October 2022).

5. On the tax on certain digital services: Law of Spain of 15.10.2020 No. 4/2020. Available at: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355> (accessed 7 October 2022).

6. KPMG (2021). Czech Republic: Status of digital services tax legislation. Available at: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/06/tnf-czech-republic-status-of-digital-services-tax-legislation.html> (accessed 7 October 2022).

7. Zumbun, J., Bisserbe N. (2021). Trump Administration Proposes Tariffs Against \$2.4 Billion of French Goods. *The Wall Street Journal*. Available at: <https://www.wsj.com/articles/trump-administration-proposes-tariffs-against-2-4-billion-of-french-goods-11575328674> (accessed 7 October 2022).

8. USTR (2021). USTR Announces, and Immediately Suspends, Tariffs in Section 301 Digital Services Taxes Investigations | United States Trade Representative. Available at: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/june/ustr-announces-and-immediately-suspends-tariffs-section-301-digital-services-taxes-investigations> (accessed 7 October 2022).

9. Bunn, D. (2021). The European Commission and the Taxation of the Digital Economy. Available at: <https://taxfoundation.org/european-commission-eu-digital-levy/> (accessed 7 October 2022).

10. EC (2021). Modernising VAT for cross-border e-commerce. Available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en (accessed 7 October 2022).

11. OECD (2021). Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 31 August 2021. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf> (accessed 7 October 2022).

12. OECD (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (accessed 7 October 2022).

13. VRU (2021). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo skasuvannia opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh nerezzydentamy u vyhladi vyplaty za vyrobnytstvo ta/abo rozpovsiudzhennia reklamy, ta udoskonalennia poriadku opodatkuvannia podatkom na dodanu vartist operatsii z postachannia nerezzydentamy elektronnykh posluh fizychnym osobam [On Amendments to the Tax Code of Ukraine Concerning the Abolition of Taxation of Income Received by Nonresidents in the Form of Payment for Production and / or Distribution of Advertising and Improvement of the Procedure for Value Added Tax on Transactions for Supply of Electronic Services to Individuals by Individuals]; Law of Ukraine of 3.06.2021 No. 1525-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (accessed 7 October 2022). (in Ukrainian)

14. Pollet, M. (2021). Google to raise advertising fees to offset French, Spanish GAFA tax. Available at: <https://www.euractiv.com/section/digital/news/google-to-raise-advertising-fees-to-offset-french-spanish-gafa-tax/> (accessed 7 October 2022).

15. Australian Taxation Office (2021). Cryptocurrency under the microscope this tax time. Available at: <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Media-releases/Cryptocurrency-under-the-microscope-this-tax-time/> (accessed 20 October 2022).

16. Australian Taxation Office (2021). Cryptocurrency 2014–15 to 2022–23 data-matching program protocol. Available at: https://www.ato.gov.au/General/Gen/Cryptocurrency-2014-15-to-2022-23-data-matching-program-protocol/?page=2#Why_we_look_at_cryptocurrency (accessed 20 October 2022).

17. Bulgarian National Television (2021). Bulgaria's revenue agency launched checks in cryptocurrency trading companies. Available at: <https://bnt.bg/news/bulgaria/%E2%80%99s-revenue-agency-launched-checks-in-cryptocurrency-trading-companies-213376news.html> (accessed 20 October 2022).

18. European Union (2021). Directive (EU) 2018/843 of The European Parliament and of The Council of 30 May 2018 amending Directive (EU) 2015/849 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, and amending Directives 2009/138/EC and 2013/36/EU. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0843&from=EN> (accessed 20 October 2022).

19. Internal Revenue Service (2021). Internal Revenue Bulletin: 2014–16. Available at: https://www.irs.gov/irb/2014-16_IRB#NOT-2014-21 (accessed 20 October 2022).

On digital financial assets, digital currency and on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation: Federal Law of 31.07.2020 No. 259-FZ. Available at: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202007310056> (accessed 20 October 2022). (in Russian)

20. UK government (2021). Check if you need to pay tax when you receive cryptoassets. Available at: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-pay-tax-when-you-receive-cryptoassets> (accessed 20 October 2022).

21. Clear (2021). Is Bitcoin legal in India? What is tax rate on Bitcoin profits? Available at: <https://cleartax.in/s/bitcoins-taxes-india> (accessed 20 October 2022).

22. Government portal (2021). Elektronni posluhy [Electronic services]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/servicesfilter> (accessed 7 October 2022). (in Ukrainian)

23. OECD (2021). Interview between Commissioner Wang Jun and Pascal Saint-Amans. Commissioner Conversations: Digital Transformation – The View From China. Available at: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/commissioner-conversations/digital-transformation-the-view-from-china.pdf> (accessed 7 October 2022).

24. OECD (2021). Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Forum On Tax Administration. Available at: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (accessed 7 October 2022).

25. CIAT (2021). Virtual conversational assistants in Tax Administrations: The future is today. Available at: <https://www.ciat.org/virtual-conversational-assistants-in-tax-administrations-the-future-is-today/?lang=en> (accessed 7 October 2022).

26. Chat (2021). VERO-SCATT. URL: <https://www.vero.fi/en/About-us/contact-us/chat-with-the-tax-authoritie/> (accessed 7 October 2022).

27. Lyubchenko, O. (2020). E-DPS – odna z naipotuzhnishykh skladovykh tsy-frovizatsii krainy [E-DPS is one of the most powerful components of the country's

digitalization]. State Tax Service of Ukraine. Available at: <https://tax.gov.ua/media-sentr/novini/438776.html> (accessed 7 October 2022). (in Ukrainian)

28. Microsoft, PwC (2018). The Data Intelligent Tax Administration. Meeting the challenges of Big Tax Data and Analytics. Available at: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/the-data-intelligent-tax-administration-whitepaper.pdf> (accessed 7 October 2022).

29. Microsoft, PwC (2018). Digital Transformation of Tax Administration. Available at: <http://info.microsoft.com/rs/157-GQE-382/images/Digital%20Transformation%20of%20Tax%20Administration%20White%20Paper.pdf> (accessed 7 October 2022).

30. UpGrad blog. (2019). Different Types of Blockchain & Their Uses [Find Which One Suits Your Work]. Available at: <https://www.upgrad.com/blog/different-types-of-blockchain/> (accessed 7 October 2022).

31. IEEE (2021). IEEE Talks Blockchain: Overview of the Blockchain Ecosystem – IEEE Blockchain Initiative. Available at: <https://blockchain.ieee.org/publications/ieee-talks-blockchain/137-ieee-talks-blockchain-overview-of-the-blockchain-ecosystem> (accessed 7 October 2022).

32. CIAT (2021). Blockchain in Tax Administrations. Available at: <https://www.ciat.org/blockchain-in-tax-administrations/?lang=en> (accessed 7 October 2022).

33. Laws of Brazil (2021). Blockchain Adopted by Brazil's Tax Authority. Available at: <https://lawsofbrazil.com/2018/11/29/blockchain-adopted-by-brazils-tax-authority/> (accessed 7 October 2022).

34. dGen (2021). Tax Harmonisation in the EU. Available at: <https://www.dgen.org/tax-harmonisation#> (accessed 7 October 2022).

35. Can blockchain improve VAT Collection? – Part 1 (2021). Available at: <https://www.ciat.org/ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-1/?lang=en> (accessed 7 October 2022).

36. CIAT (2021). Can Blockchain Improve VAT Collection? – Part 2. Available at: https://www.ciat.org/ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-2/?lang=en&utm_source=CIATBlog&utm_medium=CIATBlog&utm_campaign=ciatblog-blockchain-para-mejorar-la-recaudacion-del-iva-parte-2/%3Flang%3Den (accessed 7 October 2022).

37. Portal “Diia” (2021). Finansy ta podatky [Finance and taxes]. Available at: <https://guide.diia.gov.ua/register/thematic-area/20> (accessed 7 October 2022). (in Ukrainian)

38. PwC (2019). Komentar ekspertiv PwC v Ukraini shchodo rezultativ spilnoho zi Svitovym bankom proektu Paying Taxes [Commentary of PwC experts in Ukraine regarding the results of the Paying Taxes project jointly with the World Bank]. Available at: <https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2019/paying-taxes-2020.html> (accessed 7 October 2022). (in Ukrainian)

39. Ivanov S. V., Chekina V. D., Razumova H. V. (2022). Podatky maibutnoho: administruvannya v umovakh tsyfrovizatsii ekonomiky [Taxes of the future: administration in the context of the economy's digitalization]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya "Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo"*, no. 43, pp. 54–59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-43-9> (in Ukrainian)

40. Rybalchenko, L., Ryzhkov, Ed., & Ciobanu, G. (2022). Global consequences of the loss of business in countries around the world caused by fraud. *Scientific journal "Philosophy, Economics and Law Review"*, vol. 2 (1), pp. 118–126.