

УДК 349:336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.3.19>

ЦИФРОВА ЕКОНОМІКА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ З МЕТОЮ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Со́ва І.Г.,
*аспірант 2 курсу докторської школи
імені родини Юхименків НаУКМА,
Національний університет «Києво-Могилянська академія»*

Со́ва І.Г. Цифрова економіка: проблеми визначення поняття з метою удосконалення податкового законодавства.

У цій статті здійснено огляд розуміння поняття «цифрова економіка» в законодавстві України, правовій доктрині, економічній науці та документах Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (далі – «ОЕСР»), зокрема в 1-му кроці Плану BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting»), який спрямований саме на розробку правил для оподаткування цифрової економіки.

У процесі аналізу автор звертав увагу на визначення поняття «цифрова економіка», опис її характерних особливостей як явища та вплив цифрової економіки на оподаткування. Зокрема бралися до уваги висновки щодо особливих рис цифрової економіки, що сприяють розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, а отже уникненню оподаткування загалом.

На основі проведеного аналізу було визначено, що українське законодавство та правова наука оперують переважно вузьким розумінням аналізованого поняття та прирівнюють цифрову економіку до діяльності ІТ-сфери. Дослідники-економісти переважно тлумачать це поняття як еволюцію способів ведення господарської діяльності внаслідок промислово-технічної революції, що є наслідком цифровізації бізнес-процесів. Розуміння цифрової економіки в межах ОЕСР схоже до того, що наявне в українській правовій науці. Також досліджено характерні особливості цифрової економіки, які виділяє ОЕСР, а саме мобільність активів, функцій, персоналу, джерел отримання прибутку, орієнтація на використання та збір даних, участь користувачів у створенні даних та доданої вартості, тощо.

Також в процесі дослідження було продемонстровано, чому вузьке розуміння цифрової економіки в законодавстві та правовій науці негативно впливає на здатність законодавця справедливо врегулювати відносини у сфері оподаткування цифрової економіки.

Автором висунуто гіпотезу щодо розуміння поняття цифрової економіки як соціально-економічного феномена, запропоновано визначення цифрової економіки з метою орієнтації на нього в процесі підготовки законодавства з регулювання цифрової економіки, особливо в частині її оподаткування.

Ключові слова: цифрова економіка, цифровізація, податкове право, оподаткування, цифрові послуги, юридична термінологія, податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, План BEPS ОЕСР.

Sova I. Digital economy: issues in defining the concept for the purpose of improving tax legislation.

This article provides an overview of the understanding of the concept of digital economy within Ukrainian legislation, legal doctrine, economic science, and documents from the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), particularly in Action 1 of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan, which aims to develop rules for the taxation of the digital economy.

During the analysis, the author focused on defining the concept of digital economy, describing its characteristic features as a phenomenon, and examining its impact on taxation. Specifically, conclusions were drawn regarding the distinctive traits of the digital economy that contribute to the erosion of the tax base and the shifting of profits out of taxation, thus leading to overall tax avoidance.

Based on the conducted analysis, it was determined that Ukrainian legislation and legal science predominantly operate with a narrow understanding of the concept, equating the digital economy with activities in the IT sector. Economic researchers primarily interpret this concept as an evolution of business practices resulting from the industrial-technological revolution and a consequence of the digitization of business processes. The understanding of the digital economy within the OECD is similar to that found in Ukrainian legal science. Additionally, the article examined the characteristic features of the digital economy highlighted by the OECD, such as asset mobility, functions, personnel, sources of profit, data utilization and collection, and user participation in data creation and value addition.

Furthermore, the research demonstrated why the narrow understanding of the digital economy in legislation and legal science negatively affects the lawmaker's ability to fairly regulate relationships in the realm of digital economy taxation.

In conclusion, a hypothesis was proposed regarding the understanding of the digital economy as a socio-economic phenomenon. A definition of the digital economy was suggested to guide legislative efforts in regulating the digital economy, particularly concerning its taxation.

Key words: digital economy, digitalization, tax law, taxation, digital services, legal terminology, value added tax, corporate income tax, Plan BEPS, OECD.

Постановка проблеми. Ведення повномасштабної війни проти Російської Федерації – суттєвий виклик не тільки для українського суспільства, а й для фінансування діяльності держави. Закон України «Про Державний бюджет України на 2024 рік» передбачає 1 трлн. 692,6 млрд. гривень витрат лише на сектор оборони та безпеки [1; Додаток 3]. Для порівняння, загальна сума доходів відповідно до Державного бюджету України складає 1 трлн. 768 млрд. гривень.

На цьому тлі Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, як і держава загалом, намагаються знайти рішення щодо збільшення надходжень до бюджету, в тому числі податкових. У такому контексті дивує відсутність законодавчих ініціатив щодо оподаткування цифрової економіки, особливо враховуючи те, що основною темою дискусій в міжнародному податковому праві протягом останнього десятиріччя є саме проблема оподаткування цифрової економіки, а більшість податкових новел інших країн також спрямовані на оподаткування цифрової економіки.

Дійсно, Україна вже імплементувала податок на додану вартість, що застосовується до операцій з постачання нерезидентом – платником ПДВ електронних послуг на території України (так званий «ПДВ на електронні послуги») [2]. Проте ПДВ на електронні послуги є лише вершиною айсберга заходів, які можна реалізувати для оподаткування доходів цифрової економіки.

Найбільш імовірно, причиною відсутності за останні роки законодавчих ініціатив, що пропонували би механізми оподаткування доходів цифрової економіки, є нерозуміння законодавцями категорії «цифрова економіка», проблем, пов'язаних з оподаткуванням її доходів, особливостей визначення бази податку, способів його адміністрування, тощо.

У цій статті буде проаналізовано визначення цифрової економіки та її ключові характерні риси з погляду податкового права, міжнародного оподаткування та законотворення в цій площині. Хоч це і не є предметом статті, буде стисло запропоновано можливі податкові ініціативи, спрямовані на оподаткування цифрової економіки, доступні для імплементации в Україні.

Метою статті є розгляд визначення цифрової економіки та її складових в правовій науці та законодавстві, порівняння з визначеннями цього явища в економічній науці та міжнародній практиці. На підставі проведеного аналізу буде наочно продемонстровано обмеженість сучасного розуміння цифрової економіки у праві України, негативні наслідки такого розуміння та викладено пропозиції із розширення цього визначення, що сприяло б ефективній та справедливій модернізації правового регулювання цифрової економіки, насамперед в частині оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Цифрова економіка є об'єктивним результатом технологічного розвитку суспільства і на даний час залишається неординарним явищем, що впливає практично на усі сфери людського буття – економічну, правову, соціальну. Такий багатоаспектний вплив обумовлює перебування цифрової економіки одночасно в полі зору економічної, правової та інших наук, кожна з яких із своїх позицій намагається визначитися із сутністю цифрової економіки та її характерними особливостями.

І. Визначення цифрової економіки в законодавстві України. Наявність в законодавстві терміну «цифрова економіка» та суміжних з ним термінів свідчить про визнання законодавцем наявності специфічної сфери діяльності, що вимагає спеціального регулювання.

Усвідомлюючи величезний економічний потенціал цифровізації та цифрових технологій для економічного зростання, Кабінет Міністрів України визначив цифрову економіку частиною стратегічного курсу розвитку, що прямо впливає з Розпорядження «Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки» (далі – «Концепція № 67-р»). В Концепції № 67-р розкрито призначення, значення та роль цифрової економіки для країни; визначено її базу - інформаційно-комунікаційні та цифрові технології та її ключовий ресурс – дані, які «...генеруються та забезпечують електронно-комунікаційну взаємодію завдяки функціонуванню електронно-цифрових пристроїв, засобів та систем». На такому підґрунті Концепцією № 67-р поняття цифрової економіки визначено як діяльність, в якій основними засобами (факторами) виробництва є цифрові (електронні, віртуальні) дані як числові, так і текстові» [3].

Іншим прикладом розуміння значення цифрової економіки та необхідності адаптації законодавства до її викликів є Закон України № 1667-IX від 1 грудня 2022 р., що має показову назву: «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» (далі Закон № 1667-IX). Він регулює правовий режим Дія Сіті, «що запроваджується з метою стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні шляхом створення сприятливих умов для ведення інноваційного бізнесу, розбудови цифрової інфраструктури, залучення інвестицій, а також талановитих спеціалістів» (ст. 2). Привертає увагу те, що Закон не містить визначення поняття цифрової економіки. Водночас з його норм випливає, що створенням правового режиму Дія Сіті стимулюється здійснення видів діяльності (перелік невичерпний) юридичних осіб – резидентів Дія Сіті, спрямованих на розвиток цифрової економіки. Відштовхуючись від цього, цифрову економіку в контексті цього Закону можна розуміти як «збірну» категорію, якою охоплюються передбачені цим Законом (ч. 4 ст. 5) види діяльності: розробка програм та застосунків, надання веб-послуг, обробка цифрових даних, постачання віртуальних активів, тощо [4].

Поняття «цифрова економіка» не зустрічається в інших нормативно-правових актах України, проте галузеві закони використовують терміни, що часто помилково називають результатами діяльності цифрової економіки. Наприклад, термін «цифровий контент» означає «товари чи послуги, що створюються і постачаються (надаються) виключно в електронному вигляді, споживаються з використанням технічних (цифрових, електронних) пристроїв та не передбачають використання або споживання фізичних товарів чи послуг», до яких належать, зокрема, «комп'ютерні програми, застосунки, відеофайли, аудіофайли, музичні файли, цифрові ігри та електронні книги» [5]. Частково синонімічним терміном є «цифрова послуга». До цифрових послуг відносять послуги, що дають змогу споживачу «створювати, обробляти, зберігати або отримувати доступ до даних у цифровій формі; поширювати або будь-яким іншим чином використовувати дані у цифровій формі, що завантажені чи створені споживачем або іншими користувачами такої послуги» [6].

Також варто звернутися до Закону України від 03.06.2021 року № 1525-IX, що запровадив оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам. Цей Закон наводить визначення електронним послугам та встановлює, що це послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях [2].

Цей термін податкового законодавства є синонімічним до наведених вище термінів «цифрова послуга» та «цифровий контент», але податкове законодавство додатково для наочності наводить невичерпний перелік послуг, які вважаються електронними або ж цифровими послугами: постачання програмного забезпечення, електронних примірників, зображень, текстів, відео- та аудіотворів, а також іншої інформації, надання доступу до баз даних, інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів розміщених на платформах спільного доступу, надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень, надання рекламних послуг у мережі Інтернет тощо [2].

Аналіз українського законодавства показує, що визначення цифрової економіки присутнє тільки в одному нормативно-правовому акті. Частіше в законодавстві зустрічаються визначення термінів, що ототожнюють з результатами діяльності цифрової економіки, як от «цифрова послуга», «цифровий контент», тощо.

Найважче розуміння цифрової економіки в законодавстві України помилково прирівнює явище «цифрова економіка» до чергового виду економічної діяльності, який можна охопити в межах класифікації видів економічної діяльності (КВЕД), як от діяльність із пошиття одягу чи сільське господарство. Причиною такого помилкового розуміння явища цифрової економіки є його визначення через призму нових видів електронних послуг, що з'явилися завдяки цифровізації. Проте цифрові послуги і нові види економічної діяльності що з'явилися внаслідок цифровізації є лише одним із проявів цифрової економіки, в той час як саме явище слід розглядати як вплив цифрових інновацій на способи ведення класичних видів економічної діяльності.

Існуючий підхід до визначення цифрової економіки, на наш погляд, є докорінно неправильним та опосередковано призводить до відсутності спроб адаптації податкової системи до викликів цифрової економіки. Якщо сприймати цифрову економіку виключно як вид економічної діяльності, єдиними методами податкового впливу на результати діяльності цифрової економіки можуть бути податок на доходи, податок на продажі (в тому числі на додану вартість) та податок на прибуток.

Водночас за умови ширшого розуміння категорії «цифрова економіка» та аналізу її впливу на спосіб ведення економічної діяльності загалом, законодавець міг би дійти висновку про необхідність запровадження спеціальних податкових механізмів, націлених на боротьбу з уникненням оподаткування компаніями-представниками цифрової економіки, яке стає можливим через трансформацію способів ведення господарської діяльності через цифровізацію економіки.

У наступних розділах ми проаналізуємо визначення цифрової економіки та опис її характерних рис у правовій та економічній науковій літературі України та порівняємо їх із запропонованим визначенням ОЕСР, на яке орієнтується переважна більшість економічно розвинутих країн в процесі створення нового податкового законодавства, що покликане вирішувати проблему оподаткування доходів цифрової економіки.

II. Підходи до розуміння цифрової економіки в українській правовій науці.

Правова наука активно реагує на цифрову економіку як сферу господарського комплексу країни, яка потребує державно-правового регулювання. На цьому акцентує увагу О. Вінник, яка у своїх працях не тільки увела в юридичний обіг словосполучення «право цифрової економіки», а й обґрунтувала проблеми правового забезпечення сфери цифрової економіки, що має свої особливості і відповідно потребує необхідних особливих підходів до регулювання її відносин [7, с. 157; 8, с. 135].

У своїх працях вчена визначає цифрову економіку як господарські відносини, необхідність правового забезпечення яких полягає у «встановленні цивілізованих «правил гри», що збалансовано враховують публічні та приватні інтереси, переваги та ризики цифровізації у сфері господарювання». Ці відносини, на її думку, регулюються правом цифрової економіки як підгалуззю господарського права. У результаті авторка висуває пропозицію модернізації (а не скасування, що зараз активно обговорюється в країні) Господарського кодексу України, в текст якого пропонує включити ключові положення про відносини цифрової економіки, «зокрема, щодо: змісту поняття цифрової економіки та основних засад її функціонування; напрямів державної економіко-правової політики щодо цифровізації; тощо» [7, с. 157–161].

Також авторка зауважує, що «новизна у господарських відносинах, зумовлена цифровізацією, стосується не лише широкого використання цифрових технологій, а й появи віртуальних суб'єктів та віртуальних об'єктів, електронної форми зв'язків (насамперед договірних), що, своєю чергою, позначається на інших відносинах» [8, с. 135].

Ми погоджуємося із висновком авторки, що цифрова економіка є не особливим видом діяльності, а економічно-соціальним явищем, що виникло завдяки цифровізації та призвело до зміни бізнес-процесів, суб'єктного складу підприємництва, ресурсів, що використовуються в підприємницькій діяльності, та методів її ведення. Однак ми з обережністю ставимось до пропозиції окреслення в Господарському (чи будь-якому іншому) кодексі змісту поняття цифрової економіки, адже цифрова економіка не є окремим явищем від наявних та попередньо існуючих видів господарської діяльності, а є виявом їх еволюції, що проявляється у зміні способів ведення діяльності, складі залучених активів тощо.

Своєчасно та цілком доцільно ставиться проблема формування понятійного апарату цифрової економіки як законодавчого терміну у статті С.Я. Фурси та Є.І. Фурси, які акцентують увагу на тому, що «юридична термінологія потребує точності у визначенні понять і їх застосування з

єдиним змістом» [9, с. 32–38]. Слід підтримати здійснений цими вченими критичний аналіз нормативно-правових актів (з наведенням конкретних прикладів), що діють на сьогодні у сфері цифрової економіки як сфері врегульованих правом суспільних відносин, у результаті якого автори висловили думку про неможливість однозначного сприйняття і застосування на практиці термінів і понять цифрової економіки за наявної їх розпорошеності в нормативно-правових актах, суперечності законодавчого визначення тощо. На такому тлі їх пропозиція законодавцю – «здійснити аналіз прийнятної термінології в усіх нормативних актах, виробити єдині стандарти і лише після цього вносити зміни в чинні нормативні акти» [9, с. 38] є цілком доцільною.

Українські вчені-правники звертаються і до більш вузьких питань, пов'язаних з цифровою економікою, зокрема, з її оподаткуванням. Так, О.Р. Войцеховська та В.А. Вдовічен звернулися до досвіду Великобританії, яка одна з перших в світі запровадила податок на цифрові послуги. У своїй публікації автори висловили важливу думку: «Цифровізація призводить до руйнування дійсних податкових систем та актуалізує необхідність знаходження новітніх підходів до оподаткування цифрової економіки» [10, с. 118]. Досліджуючи зміни податкового законодавства Великобританії, спрямовані на оподаткування доходів цифрової економіки, дослідники виокремили проблему оподаткування цифрових компаній, яка пов'язана з особливостями діяльності цифрової економіки та яка полягає «в отриманні ними [компаніями] так званого «доходу без громадянства» внаслідок можливості здійснення своєї діяльності дистанційно» [10, с. 118]. На жаль, ці дослідники не торкнулися характерних особливостей цифрової економіки як явища, що призвели до можливості компаній уникати справедливого оподаткування, в тому числі шляхом отримання «доходу без громадянства». Проте, на нашу думку, слід підтримати ідею цих вчених щодо аналізу проблеми оподаткування цифрової економіки через призму специфічних способів ведення діяльності, що виникли завдяки цифровізації, та сприйняття цифрової економіки як явища, яке не стало новим видом господарської діяльності, а видозмінило наявні.

Проаналізувавши думки дослідників, ми підтримуємо обраний деякими з них вектор сприйняття цифрової економіки як економічно-соціального явища, що революційно впливає на науково-технологічний прогрес та способи ведення господарської діяльності. Щоправда, у вітчизняній правовій науці поки що немає праць, в яких ґрунтовно було б досліджено вплив цифрової економіки на податкове право, а саме як цифровізація звичних видів економічної діяльності та поява нових бізнесів ІТ-сфери впливає на можливість наявних правових інструментів запобігати уникненню оподаткування, розмиттю бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, та способів боротьби із цими негативними явищами.

III. Підходи до розуміння цифрової економіки в українській економічній науці.

Економічна наука, досліджуючи проблему цифрової економіки, приділяє увагу не тільки питанням загального характеру (що являє собою цифрова економіка), але і точковим, як от проблематика оподаткування доходів цифрової економіки.

О.М. Москаленко цифрову економіку визначає формою існування сучасної економіки і новим етапом розвитку інформаційної економіки на технологічному та ідеологічному базисі Четвертої індустріальної революції. Вчена акцентує увагу на необхідності «розділити терміни: цифрова економіка і ІТ-сфера» [11, с. 81-82], з чим ми беззаперечно погоджуємося. Хоч в статті і не наведено прямих ознак та характеризуючих рис, що пояснили б основоположні відмінності цих термінів, як і особливостей цифрової економіки як окремого явища, ширший погляд на питання визначення цифрової економіки та характеристика її як продукту чергової індустріальної революції вказує правильний вектор тлумачення цього терміну для правової та економічної наук.

Підручник колективу авторів-економістів «Цифрова економіка» хоч і вузько визначає цифрову економіку як «діяльність зі створення, поширення та використання цифрових технологій і пов'язаних з ними продуктів і послуг», проте в процесі подальшого опису цифрової економіки як явища та її складових пропонує висновок, що цифрова економіка є явищем ширшим [12, с. 8, с. 56–61]. Насамперед, доцільним є висновок, що цифрова економіка має розглядатися як наслідок Четвертої промислової революції, коли в процесі цифровізації виробництва утворилася не тільки нова категорія цифрових послуг, але й видозмінилися вже існуючі бізнес-моделі та способи ведення економічної діяльності внаслідок цифрової трансформації. Внаслідок цього, авторами висловлено пропозиції щодо необхідності вироблення концепції інноваційного економічного розвитку держав, серед складових якої окремою позицією зазначено розробку прогресивного податкового закону [12, с. 41–43].

Проблемі податкового регулювання в умовах формування цифрової економіки в Україні присвячено багатоаспектну працю В.Г. Бодрова, який серед іншого зазначає, що цифрова економіка це «модель економіки, заснована на можливостях, які надає доступ до Інтернету, що дозволяє підвищити продуктивність праці, конкурентоспроможність компаній, знизити витрати виробництва» [13, с. 31]. На наш погляд, цей автор демонструє що суб'єктом цифрової економіки може стати майже будь-який вид економічної діяльності, за умов наявності необхідної інфраструктури, що призведе до його цифровізації, автоматизації та підвищення мобільності. Автор спеціально підкреслює недосконалість української законодавчої бази щодо оподаткування цифрової економіки [13, с. 31]. На жаль, автор оминає увагою вплив наслідків цифровізації економіки на оподаткування та не називає ключові характеристики цього явища, що призводять до нездатності наявної податкової системи відповідати викликам цифрової економіки.

В. Чекіна, натомість, розглянула наслідки для податкової сфери, які пов'язані саме зі змінами у способах ведення діяльності, що пов'язані з появою цифрової економіки. Авторка доречно зауважує, що, передусім, цифрова економіка пов'язана із питаннями складності податкового адміністрування, розмивання податкової бази з податку на прибуток та відповідно зменшення податкових надходжень. На жаль, в її роботах і не міститься опису особливостей цифрової економіки та причинно-наслідкових зв'язків, породжених ними, що впливають на складність її оподаткування наявними податковими механізмами. Проте вона доречно перелічує низку заходів, які допоможуть вирішити проблеми оподаткування цифрової економіки, серед яких уніфікація національного та міжнародного законодавства, перегляд існуючих моделей трансфертного ціноутворення з урахуванням товарів та послуг цифрової економіки тощо [14, с. 92–95].

Доповнюючи аналіз попередньої авторки, О.О. Кувалдіна наводить аналіз саме особливостей цифрової економіки, хоч і без прив'язки до проблем оподаткування та способів їх вирішення. Так, вона зазначає, що «характер цифрової економіки дає змогу глобальним компаніям отримувати прибутки в країні без фізичної присутності там, перенести прибуток в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування, використовувати нематеріальні активи, які важко оцінити, а також знижувати податкове навантаження, використовуючи дочірні компанії», доповнюючи що у цифровій економіці також відсутнє єдине розуміння поняття «створення вартості» для цілей оподаткування, і, як результат, існує розрив, де створюється вартість і де сплачуються податки [15, с. 128].

В аналогічному векторі аналізує проблему і колектив авторів у складі Г.М. Котіної, М.М. Степури та Ю.М. Поливаной. Дослідниці зазначають, що цифрова революція та пов'язані з нею зміни у способі ведення підприємницької діяльності відкривають значні можливості компаніям уникати оподаткування, особливо в юрисдикціях-ринках, де споживається продукт їх діяльності [16, с. 188]. В якості потенційних податково-правових рішень, що врегулюють питання оподаткування цифрової економіки, автори аналізують пропозицію зміни правил розподілу прав на оподаткування доходів транснаціональних корпорацій між юрисдикціями та значною мірою посилаються на крок 1 Плану BEPS ОЕСР, який пропонує ці зміни [16, с. 189, 192].

Аналіз робіт дослідників-економістів показує, що сприйняття цифрової економіки як загального економічного явища існує у вітчизняній науці і воно достатньо розвинуте. Аналізуючи з правового погляду описані вище думки дослідників, спостерігається патерн аналізу проблематики цифрової економіки з описово-практичного боку, без достатньої систематизації отриманих результатів, що дозволяли б кодифікувати отримані висновки та застосувати їх у процесі законотворення як в термінологічній, так і в практичній площині.

Ми вбачаємо необхідність зі свого боку взяти за основу висновки вчених-економістів щодо природи цифрової економіки як явища та її особливих характеристик та, по-перше, запропонувати визначення цифрової економіки, по-друге, чітко ідентифікувати проблеми наявного, насамперед, податкового регулювання цифрової економіки з огляду на її специфічні характеристики та, по-третє, надати пропозиції щодо зміни конкретних правових механізмів для вирішення наведених проблем.

З проаналізованого вище виглядає очевидно також необхідність орієнтуватися на міжнародний досвід у сфері вирішення проблем оподаткування цифрової економіки. Пам'ятаючи, що розвинуті держави світу активно намагаються через економіко-правові інструменти захищатися від втрати податкових надходжень, які є наслідком поширення цифрової економіки, українській державі варто пришвидшитись у адаптації аналогічних механізмів, при цьому узгоджено з іноземними країнами-партнерами. Задля реалізації такої мети вивчення світового досвіду є необхідним, а насамперед Плану BEPS ОЕСР як засадничої роботи у цій сфері.

IV. Підходи до розуміння цифрової економіки в Плані BEPS ОЕСР.

Дискусія стосовно необхідності змін податкового регулювання для приведення його у відповідність до новітніх викликів цифрової економіки почала активно розвиватися з середини двохтисячних років, а її каталізатором стала публікація Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку Плану BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting»), 1-й крок якого спрямований саме на розробку правил для оподаткування цифрової економіки. Найбільш ґрунтовною працею, що аналізує проблему оподаткування цифрової економіки та підсумовує результати досліджень світових лідерів у цій сфері є звіт ОЕСР щодо 1-го кроку Плану BEPS, напрацювання якого, зокрема, покладені в основу пропозицій змін міжнародного податкового законодавства та національного податкового права багатьох країн, що спрямовані на оподаткування доходів цифрової економіки.

У Звіті стосовно 1-го кроку Плану BEPS ОЕСР пропонує не виділяти цифрову економіку як окремий сектор економіки, а натомість визначити поняття через специфічні способи ведення господарської діяльності та моделі ведення бізнесу, притаманні саме цифровій економіці. Очевидними є такі ознаки як використання цифрових технологій та цифрових даних в процесі діяльності. Проте форми ведення бізнесу, що є частиною цифрової економіки, об'єднують й інші спільні характеристики: (1) мобільність нематеріальних активів, які використовуються підприємствами для отримання прибутку, користувачів та джерел отримання прибутку, функцій та персоналу компаній завдяки гнучкості в питаннях вибору місцезнаходження серверів, працівників та інших ресурсів завдяки зменшенню потреби в місцевому персоналі; (2) орієнтація на використання та збір даних, та використання участі користувачів як спосіб генерування даних; (3) створення вартості та актуальності продукту через наявність мережі користувачів; (4) волатильність, тобто швидка зміна як бізнес-моделей, так і самих результатів діяльності через еволюцію технологій та появу нових учасників ринку завдяки низькому бар'єру для початку діяльності [19; с. 55–63]. Що важливо, кожна із цих особливостей може бути притаманна будь-якому виду економічної діяльності. На нашу думку, це розуміння є важливим з огляду на те, що специфічне правове регулювання цифрової економіки має поширюватись не на вузький перелік суб'єктів залежно від їх виду діяльності, а на всіх учасників економічних відносин рівною мірою.

Що стосується оподаткування, вищенаведені характеристики цифрової економіки зумовлюють мінімізацію оподаткування в країні джерела доходу шляхом зменшення власної присутності там, відсутність податку на доходи нерезидента в країні походження доходу, оскільки доходи нерезидентів від продажу товарів і послуг не оподатковуються, концентрацію основних функцій, ризиків та активів у компанії, що є резидентом низькоподаткової юрисдикції, внаслідок чого переважна більшість доходів групи має оподатковуватись саме у цій країні.

Можливими варіантами вирішення цієї проблеми можуть стати як нові правила визначення критеріїв економічної присутності компаній в певній юрисдикції, що надавали б цій країні право (податкову юрисдикцію) для оподаткування прибутку таких компаній, так і еволюція правил трансфертного ціноутворення, що впливають на розподіл доходів транснаціональних компаній між юрисдикціями залежно від вкладу кожної з них (як шляхом присутності там персоналу, функцій і ризиків, так і шляхом місцезнаходження користувачів, покупців чи необхідної інфраструктури). Звісно, можлива адаптація й інших підходів, не згаданих у цій статті, головне, щоб вони вирішували проблемні аспекти діяльності цифровізованих компаній та оподаткування їх прибутків загалом, а не лише стосувалися діяльності компаній ІТ-сфери.

На підтвердження того, що цифрову економіку не варто розглядати виключно як вид економічної діяльності, пропонуємо проаналізувати перелік суб'єктів, на які будуть поширюватися два податкових заходи, які ОЕСР пропонує прийняти на міжнародному рівні, щоб сприяти вирішенню питання оподаткування цифрової економіки.

Перший захід (Pillar 1) передбачає введення нового підходу до розподілу прав держав на оподаткування прибутку міжнародних груп компаній (з консолідованою річною виручкою понад 20 мільярдів євро та прибутковістю понад 10 відсотків) шляхом введення нового правила визначення так-званого «податкового нексусу». Держави-ринки, на території яких продають товари чи послуги зазначені транснаціональні компанії незалежно від наявності у них фізичної присутності в країні, отримують право на оподаткування їх прибутку (розповсюджується на всі групи компаній з виручкою понад 1 мільйон євро на рік). Захід блоку 2 (Pillar 2) має на меті встановити глобальну мінімальну ставку корпоративного податку, відповідно до яких компанії, що здійснюють діяль-

ність в низькоподаткових юрисдикціях, будуть змушені «доплатити» податок у країні резидентності контролюючих компанії (холдингів), щоб досягти ефективної податкової ставки з податку на прибуток не нижче 15%. Правила будуть застосовуватися до міжнародних груп компаній з консолідованою річною виручкою понад 750 мільйонів євро.

Обидва заходи не окреслюють якогось спеціального кола суб'єктів відповідно до виду їх діяльності, товару чи послуги, що вони виробляють, або способу ведення їх економічної діяльності. Навпаки, зазначені правила можуть однаково поширюватись як на транснаціональні корпорації зі сфери автомобілебудування, так і на класичні підприємства ІТ сфери. Насамперед, такий підхід свідчить про універсальність підходів цифрової економіки та загальність проблем та викликів, які вона ставить перед податківцями всього світу.

Отже, для вирішення проблеми оподаткування цифрової економіки варто розробити загальні правила, що будуть застосовуватися до всіх учасників підприємницької діяльності, проте підкреслювати ключові особливості цифрової економіки, що сприяють виведенню прибутку з-під оподаткування. Зокрема, цій меті можуть слугувати розробка нових правил визначення розподілу прибутків транснаціональних корпорацій між юрисдикціями, опрацювання нових правил визначення постійного представництва, загальних правил визначення країни джерела походження доходу та прав такої країни на оподаткування доходів отриманих на її території, модифікація правил трансфертного ціноутворення тощо.

Висновки. У підсумку зазначимо, що цифрова економіка є соціально-економічним феноменом, що став результатом промислово-технічної революції. Цифрову економіку некоректно описувати і регулювати тільки як діяльність в ІТ-сфері. Це явище є ширшим за своєю природою і не обмежується сферами господарської діяльності, натомість видозмінюючи саму систему виробничих процесів: так само як внаслідок першої індустріальної революції ремісничо-фактурну економіку замінила фабрично-заводська економіка, а далі на її заміну прийшла індустріальна економіка внаслідок Другої промислової революції.

Так само, як зараз виглядало б недоречним вводити податок на продукцію, вироблену на заводі, а не в межах ремісничого цеху у якості реакції на промислову революцію, ми вважаємо недоречним обмежуватися лише введенням податків на продукти діяльності та доходи ІТ-сфери. Податкова система має адаптуватися до нових реалій ведення господарської діяльності, що привнесені цифровізацією. Законодавець має проаналізувати характерні особливості цифрової економіки, що впливають на ефективність застосування наявних податкових інструментів до змінених форм ведення господарської діяльності та визначити, яким чином ці інструменти можна пристосувати до викликів сьогодення.

Підсумовуючи наведене вище, можна зазначити, що цифрова економіка – це спосіб ведення господарської діяльності, що ґрунтується на використанні інформаційно-комунікативних технологій, цифровізації та обміні цифрових даних та характеризується мобільністю активів, функцій, персоналу, джерел отримання прибутку, орієнтацією на використання та збір даних, участь користувачів у створенні даних та доданої вартості. Пропоноване визначення може, на наш погляд, слугувати відправною точкою для формування нових законодавчих механізмів регулювання впливу цифрової економіки на підприємництво, надаючи розуміння цього феномена та його ключових рис, що відрізняють його від інших способів ведення діяльності.

Зокрема цифрову економіку як феномен, що визначає новий спосіб ведення господарської діяльності, від «класично-звичних» способів ведення господарської діяльності передусім відрізняють особливості способів ведення «цифрової» діяльності. Серед них – можливість створювати цифровий продукт віддалено, залучаючи працівників з будь-якої країни, передавати права інтелектуальної власності на продукт компанії в будь-якій країні, яка, в свою чергу, може продавати відповідні цифрові послуги в будь-якому місці світу через мережу інтернет, не маючи фізичної присутності в країні споживача.

Зазначені особливості цифрової економіки поки що надзвичайно ускладнюють її оподаткування. В той час як цифрова економіка характеризується своєю мобільністю, міжнародне податкове право наразі ґрунтується на принципі територіальності: кожна країна має право оподатковувати прибутки, отримані її резидентами (компаніями що зареєстровані або мають місце ефективного управління на території країни) або постійними представництвами (постійне фізичне місце ведення господарської діяльності на території країни) компаній - нерезидентів на її території.

Внаслідок обговорень та дискусій країни-члени ЄС, Сполучене Королівство, США, Індія та інші країни почали вносити зміни в податкове законодавство, спрямовані на оподаткування доходів цифрової економіки. Наприклад, розроблялися можливості визнання цифрового постійного представництва, запроваджуються зміни у визначення економічної присутності компаній на ринку країни, що дають підстави державі оподаткувати прибутки від ведення діяльності на території такої країни, пристосовуються правила трансфертного ціноутворення, на підставі яких країни визначають обсяг прибутків компаній, на оподаткування яких вони можуть претендувати за умови наявності економічної присутності компанії на ринку країни.

Станом на 2024 рік ОЕСР закінчує розробку уніфікованого підходу до оподаткування доходів цифрової економіки, який має замінити окремі законодавчі новації згадувані вище. Тим не менше, таке рішення ОЕСР не означає, що податкове законодавство України не має **видозмінюватись** автономно чи що Україна не має надавати свої пропозиції щодо оподаткування доходів цифрової економіки, особливо зважаючи на наші сучасні виклики.

Наприкінці важливо наголосити, що законодавець має сконцентруватися на адаптації податкової системи до викликів цифрової економіки в цілому і модифікації податкових правил в їх сукупності, а не вводити окремі законодавчі ініціативи, спрямовані на оподаткування нових категорій товарів і послуг, що з'являються на ринку, чи компаній, що такі товари чи послуги виробляють і поширюють.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. «Про Державний бюджет України на 2024 рік»: Закон України № 3460-IX від 09.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>.
2. «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 № 1525-IX від 03.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>.
3. «Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 року № 67-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text>.
4. «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»: Закон України № 1667-IX від 1 грудня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>.
5. «Про платіжні послуги»: Закон України № 1591-IX від 30.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20/ed20210630#n118>.
6. «Про захист прав споживачів»: Закон України № 3153-IX від 10.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3153-20/ed20230610#n57>.
7. Вінник О. Право цифрової економіки. *Підприємництво, господарство і право*. 6/2021. С. 157–163.
8. Вінник О. Право цифрової економіки: монографія. К.: НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України, 2021. 350 с.
9. Фурса С.Я., Фурса Є.І. Цифрова економіка як законодавчий термін: проблемні питання формування понятійного апарату. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, 2023. Серія ПРАВО. Випуск 75: частина 2. С. 32–38.
10. Войцеховська О.Р., Вдовічен В.А. Правове регулювання оподаткування цифрових компаній у Великобританії. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2021. № 4 (74). С. 118–122. <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2021.4.18>.
11. Москаленко О.М. Цифрова економіка: теоретичні засади та концепція розвитку. Інноваційні ідеї в економічній науці: пошуки вирішення сучасних проблем (2018): матеріали науково-практичної конференції, 19-20 квітня 2018 року / Нац. ун-т «Києво-Могилянська академія». Київ: Знання України, 2018. С. 79–83. URI: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/14569>.
12. Олешко Т.І., Касьянова Н.В., Смерічевський С.Ф. та ін. Цифрова економіка: підручник. НАУ, 2022. 200 с.
13. Бодров В.Г. Податкове регулювання в умовах формування цифрової економіки в Україні. *Економічний вісник*. Серія: Фінанси, облік, оподаткування. 2018. Вип. 2. С. 30–37. DOI: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2018_2_7.

14. Чекіна В.Д. Смарт-промисловість і податки: точки дотику. *Фінанси України*. 2017. № 11. С. 89–109
15. Кувалдіна О.О. Проблеми оподаткування податком на прибуток в умовах цифрової економіки та BEPS. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2020. Вип. 134. С. 128–132. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2020_34_23.
16. Котіна Г.М., Степура М.М., Поливана Ю.М. Taxation Of Digital Services As An Alternative Fiscal Tool In The Context Of Global Trends. *Підприємництво та інновації: наук. журн. з питань економіки та бізнесу / ПВНЗ «Міжнар. ун-т фінансів»; [редкол.: Л.Г. Смоляр (голов. ред.) та ін.]*. Київ, 2020. Вип. 12. С. 188–194. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/34309>.
17. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.