



Катерина Вікторівна ЄФРЕМОВА

к.ю.н., с.н.с., доцент кафедри, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1917-9691>

e-mail: k.v.yefremova@nlu.edu.ua



Ольга Олександрівна ДМИТРИК

д.ю.н., професор, зав. кафедри, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5469-3867>

e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua



Людмила Вікторівна ТОВКУН

к.е.н., доцент, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4769-9379>

e-mail: l.v.tovkun@nlu.edu.ua

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЄС: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Статтю присвячено порівняльно-правовому аналізу систем оподаткування цифрових послуг в Європейському Союзі та Україні. Досліджено юридичні аспекти та нормативно-правові акти, що регулюють оподаткування цифрових послуг в обох юрисдикціях. Особливу увагу приділено застосуванню концепції Digital Permanent Establishment (оподаткуванню на основі цифрової присутності), яка застосовується в контексті оподаткування цифрових компаній та їхньої присутності у країнах, де вони не мають фізичних офісів чи філій. Автори у висновках наводять актуальні тенденції та виклики, пов'язані з цифровим оподаткуванням, і надають рекомендації для подальшого розвитку цих систем.

Ключові слова: електронна комерція, постачання електронних товарів і послуг, оподаткування, цифрові послуги, електронні послуги, цифрова присутність, платіжні операції, платіжні послуги

ВСТУП

Твердження, що електронна комерція є потужним важелем економічного зростання та надійною платформи для переходу національних економік на якісно новий виток розвитку, орієнтований на наукоємні інформаційні технології, вже ні в кого не викликає сумніву. У сучасних умовах неспинного розвитку ринку електронної комерції кожен рік стає все більш актуальним питання перегляду підходів до оподаткування цифрових послуг.

На сьогодні застосований підхід до оподаткування таких послуг лишається практично незмінним і має свої коріння ще у ХХ ст., коли виникла проблема подвійного оподаткування в міжнародній торгівлі. Основним принципом міжнародного податкового права стало твердження, що активний дохід повинен оподатковуватися в країні походження такого доходу, тобто оподаткування пов'язувалося з фізичною присутністю компанії в певному місці.

Сучасний світ переживає цифрову революцію, яка обумовлює необхідність адаптації систем оподаткування до нових реалій. Цифрові послуги, такі як онлайн-платформи, електронна торгівля, соціальні мережі тощо, стали невідмінною частиною економіки. Однак, оподаткування цих послуг вимагає спеціального підходу та регулювання.

МЕТА статті – визначення та порівняння особливостей правових проблем оподаткування цифрових послуг та механізмів їх вирішення в ЄС та Україні.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Стаття базується на працях вітчизняних і зарубіжних вчених та юристів-практиків. Методологічною основою наукової статті стали загальнонаукові та спеціально-

наукові методи пізнання: діалектичний, формально-логічний. Діалектичний метод застосовано у характеристиці відповідних правових явищ і процесів. За допомогою формально-логічного методу проаналізовано окремі норми чинного законодавства з досліджуваних питань.

РЕЗУЛЬТАТИ

Цифрова трансформація в сучасному світі призвела до необхідності перегляду системи оподаткування, зокрема, оподаткування цифрових послуг. Підхід до оподаткування на основі фізичної присутності компанії в певному місці став вже не таким ефективним, і, зокрема, Європейська комісія вказує на його неадекватність стосовно цифрових послуг. Традиційні правила корпоративного оподаткування створено для класичного бізнесу, де фізична присутність компанії у країні була ключовою. Але з появою цифрового ринку стало очевидним, що фізична присутність у країні вже не є обов'язковою для надання послуг, і до того ж іноді вигідніше надавати послуги «крізь кордони», не змінюючи фактичного місця знаходження компанії [1]. Це передусім пов'язано з правовою природою цифрових послуг.

Так, 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» № 1525-IX від 3 червня 2021 р. електронні послуги визначає як послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, зокрема шляхом встановлення спеціального застосунку або додатку на

смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях [2].

Згідно з пп. 14.1.56 Податкового кодексу України (ПКУ) [3] до таких послуг, зокрема, але не виключно, належать: а) постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, зокрема, але не виключно, підписки на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів; б) надання доступу до баз даних, зокрема користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет; в) постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх трансляванням через телевізійну мережу; г) надання доступу до інформаційних, комерційних, розважальних електронних ресурсів та інших подібних ресурсів, зокрема, але не виключно, розміщених на платформах спільного доступу до інформації чи відеоматеріалів; ґ) постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, проведення та надання якого не потребує участі людини, зокрема шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, в яких учні виконують завдання онлайн, а оцінки виставляються автоматично, без участі людини (або з мінімальною її участю); д) надання хмарної послуги в частині надання обчислювальних ресурсів, ресурсів зберігання або систем електронних комунікацій за допомогою технологій хмарних обчислень; е) постачання програмного забезпечення та оновлень до нього, зокрема електронних примірників, надання доступу до них, а також дистанційне обслуговування програмного забезпечення та електронного обладнання; є) надання рекламних послуг у мережі Інтернет, мобільних додатках та на інших електронних ресурсах, надання рекламного простору, зокрема шляхом розміщення банерних рекламних повідомлень на вебсайтах, вебсторінках чи вебпорталах.

Необхідно звернути увагу, що до електронних не відносяться такі операції [3]: а) постачання товарів / послуг, замовлення (бронювання) яких здійснюється у мережі Інтернет за допомогою мобільних додатків та інших електронних ресурсів, а фактичне постачання здійснюється без застосування мережі Інтернет (зокрема, послуги з розміщення, винаймання автомобілів, послуги закладів харчування з постачання продукції, послуги пасажирського транспорту та інші подібні послуги); б) постачання товарів та/або інших послуг, відмінних від електронних послуг, у складі яких є електронні послуги, у разі якщо вартість електронних послуг включена до загальної вартості таких товарів/послуг; в) постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, у разі якщо мережа Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем; г) постачання примірників творів у галузі науки, літератури і мистецтва на матеріальних носіях; ґ) надання консультаційних послуг електронною поштою; д) надання послуг з доступу до мережі Інтернет.

Серед проблемних питань, які виникають в оподаткуванні цифрових (електронних) послуг можна виді-

лити такі: визначення юрисдикції надання цифрових послуг, особливості оподаткування «електронних послуг» нерезидентів, особливості застосування валютних курсів у нарахуванні митних та податкових платежів тощо.

Зазвичай виділяють два основні фактори, від яких залежить оподаткування будь-яких послуг, зокрема: хто надає послуги і хто є їхнім споживачем [4]. Проте визначення юрисдикції (країни) надання саме цифрових послуг може бути складним завданням, оскільки залежить від кількох факторів, зокрема можна виділити такі: 1) місце реєстрації компанії (для багатьох податкових систем важливим є місце реєстрації компанії: якщо компанія зареєстрована у певній країні, ця країна може вважатися юрисдикцією надання послуг); 2) фізична присутність (деякі країни визначають юрисдикцію на основі фізичної присутності компанії через наявність офісів, персоналу або інфраструктури в певній країні); 3) місце знаходження споживача (якщо користувач отримує доступ до цифрових послуг з певної країни, ця країна може вважатися юрисдикцією надання послуг); 4) правила податку на додану вартість (ПДВ) та обсяги продажу (в багатьох країнах є особливі правила, що визначають юрисдикцію на основі обсягу продажу в цій країні, зокрема: якщо компанія досягає певного порогу обсягу продажів у певній країні, ця країна може визнаватися юрисдикцією); 5) міжнародні угоди та податкові договори; 6) судово практика (іноді рішення суду можуть вплинути на визначення юрисдикції надання послуг); 7) правила конкретної галузі (деякі галузі мають свої власні правила визначення місця надання послуг).

Стосовно вирішення раніше окреслених правових проблемних питань в цій галузі в Україні, необхідно звернути увагу, що зазначеним законом № 1525-ІХ внесено зміни до ПКУ, відповідно до яких з 1 січня 2022 р. скасовано положення стосовно оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво чи розповсюдження реклами, та нормами з удосконалення порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам, зокрема фізичним особам-підприємцям, [5]: 1) виключено норму ПКУ, згідно з якою резиденти у разі виплати нерезидентам доходу за виробництво та / або розповсюдження реклами повинні сплачувати податок за ставкою 20 % суми таких виплат за власний рахунок; 2) визначено спрощену процедуру реєстрації платника ПДВ для постачальників-нерезидентів, що здійснюється віддалено за заявою в електронній формі, яка подається через спеціальне порталне рішення для користувачів нерезидентів; 3) встановлено правила визначення місця постачання електронних послуг; 4) визначено форми та порядок надсилання податкового повідомлення нерезиденту та скарги на рішення контролюючого органу; 5) визначено правила податкового обліку з ПДВ для нерезидентів, які постачають фізичним особам електронні послуги, місце постачання яких розташовано на митній території України (подання звітності, нарахування та сплата податку тощо); 6) звільнено особу-нерезидента від обов'язку складати та реєструвати податкові накладні у Єдиному реєстрі податкових накладних; 7) встановлено поквартальне подання особами-нерезидентами до Державної податкової служби (ДПС) податкової декларації з ПДВ за спрощеною формою; 8) передбачено сплату податкового зобов'язання

особою-нерезидентом в іноземній валюті (євро або долар США).

Під оподаткування згідно з новим законом потрапляють послуги, пов'язані з наданням цифрового контенту через мережу Інтернет, наприклад, Netflix та Apple TV. Також до електронних послуг відносяться послуги, пов'язані з хмарними технологіями, такі як Apple iCloud і Google Drive, а також послуги з реклами в Інтернеті, мобільних додатках та інших цифрових ресурсах, які надаються компаніями, такими як Facebook та Instagram. Крім того, до таких послуг також віднесено постачання електронних версій програм (наприклад, App Store та Google Play), а також ліцензії на застосування програм, такі як від Microsoft та Oracle. Проте послуги, пов'язані з такими Інтернет-магазинами, як Amazon та eBay, не вважаються електронними послугами, оскільки вони забезпечують фізичний продаж товарів і не мають самостійного характеру [4].

Так, вітчизняний законодавець врегулював майже всі особливості оподаткування цифрових послуг на території України. Проте пропонуємо порівняти наше нове законодавство в цій сфері з новітніми підходами країн ЄС.

В ЄС оподаткування цифрових послуг базується на прямих ПДВ. Режим оподаткування у країнах ЄС визначається Директивою 2006/112/ЄС [6] та Регламентом № 1777/2005 [7]. Згідно з цими документами, компанії-резиденти країни ЄС, що надають електронні послуги, зареєструвавшись платниками ПДВ, повинні сплачувати такий податок. Ставка ПДВ залежить від споживача (фізична особа або компанія-резидент) та місця постачання електронних послуг (території країни-члена ЄС або країни, що не є членом ЄС). Європейські законодавці пропонують також запровадити додаткове оподаткування для компаній-нерезидентів, котрі не мають представницького офісу для створення «рівності».

Крім того, ЄС встановив систему Mini One Stop Shop (правила MOSS), яка дає змогу компаніям спрощено звітувати та оплачувати ПДВ за цифрові послуги, надані резидентам ЄС. Замість реєстрації в кожній країні, компанії можуть застосовувати MOSS для звітування та оплати ПДВ в одному місці. Аналогічні правила встановлені для нерезидентів, тобто навіть компанії, які не мають фізичної присутності в країнах ЄС, зобов'язані відповідати за місцевий ПДВ у країні проживання споживачів.

Оподаткування на основі цифрової присутності, також відоме як «Digital Permanent Establishment» або «Digital PE» [8], є концепцією, яка застосовується в контексті оподаткування цифрових компаній та їхньої присутності у країнах, де вони не мають фізичних офісів чи філій. Ця концепція спрямована на те, щоб уникнути ухилення від оподаткування та забезпечити справедливе оподаткування компаній, які мають суттєву електронну присутність у певній країні, але не мають там фізичної присутності.

На сьогодні концепція Digital PE не має єдиного міжнародного стандарту та її застосовують різні країни на різних рівнях. Однак деякі країни розглядають або вже запровадили цю концепцію для оподаткування цифрових послуг та компаній, які мають суттєву цифрову присутність в їхній юрисдикції. Серед прикладів країн, які вже впровадили концепцію Digital PE можна навести такі. Франція впровадила законодавчі зміни з оподатку-

вання цифрових компаній на основі Digital PE, згідно з якими компанії, що мають цифрову присутність у Франції, підлягають оподаткуванню відповідно до ставки податку на прибуток. Податок поширюється на компанії, глобальний цифровий обіг яких перевищує 750 млн євро, а у Франції – понад 25 млн євро. Він охоплює цільову онлайн-рекламу, управління та продаж даних користувачів для реклами та підключення користувачів через цифрові платформи. Такий податок застосовується за ставкою 3 % до валового доходу, отриманого від цифрової діяльності, де французькі користувачі відіграють важливу роль у створенні вартості [9].

Іспанія також впровадила концепцію Digital PE. Іспанський податок на певні цифрові послуги набув чинності 16 січня 2021 р. Він стягується з трьох типів послуг: послуги онлайн-реклами (якщо вони з'являються на пристрої, який застосовується в Іспанії), послуги онлайн-посередника (якщо принаймні один користувач знаходиться у країні), а також послуги передачі даних для продажу даних користувача (якщо їх створено в Іспанії). Ставку встановлено у розмірі 3% від оподаткованої бази, яка є валовим доходом, отриманим від надання цих послуг. Податок поширюється на компанії, чий чистий оборот перевищує 750 млн євро, і які приносять щонайменше 3 млн євро на рік від надання тих послуг, що підлягають оподаткуванню в Іспанії.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи наведені приклади оподаткування цифрових послуг за країнами та різними концепціями і підходами до визначення юрисдикції, можна визначити основні тенденції та виклики в цій сфері. Оскільки цифрові послуги може бути надано з будь-якої точки світу, міжнародна координація з оподаткування цих послуг стає надзвичайно важливою. Запровадження ПДВ на цифрові послуги в ЄС та Україні є прикладом такої координації. Цей вид координації необхідний, оскільки цифрові послуги, такі як електронна торгівля, онлайн-реклама, стрімінгові послуги тощо, може бути надано з будь-якого місця до будь-якого місця світу, що ускладнює їхнє оподаткування. Основні аспекти міжнародної координації з оподаткування цифрових послуг повинні включати наступне: а) уникнення подвійного оподаткування, б) справедливий поділ доходів між країнами, в) чітке встановлення правил для обрання місця оподаткування, г) гармонізація ставок податків, г) запобігання податковим ухиленням, д) визначення нових методів оподаткування.

Оскільки багато цифрових компаній мають глобальну присутність і генерують прибуток в багатьох країнах, міжнародна координація може допомогти визначити, яка частина прибутку повинна бути оподаткована у кожній країні. А для забезпечення рівних умов та уникнення недобросовісної конкуренції між країнами, міжнародна координація може включати в себе гармонізацію ставок податків на цифрові послуги.

Отже, цифрове оподаткування є актуальним питанням для ЄС та України. Обидві юрисдикції впровадили системи оподаткування цифрових послуг за допомогою ПДВ. Проте важливим вбачається приділення більшої уваги міжнародній координації та вдосконаленню податкових режимів для підтримки розвитку цифрової економіки та підприємництва.

Список використаних джерел

1. Швиденко А. Оподаткування е-послуг: огляд світової практики. *Юридична газета online*. 2020. № 19 (725). URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/inshe/opodatkuвання-eposlug-oglyad-svitovoyi-praktiki.html>
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 від 3 червня 2021 року № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (в редакції 03.09.2023 року № 2755-VI). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top>
4. Чепкова А. Податок на Google. Що таке податок на електронні послуги та чи дійде він до українського споживача. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/07/31/663594/>
5. Особливості оподаткування «електронних послуг» нерезидентів. Головне управління ДПС у Чернівецькій області. URL: <https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/578090.html>
6. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union. L 347/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>
7. COUNCIL REGULATION (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union. L 288/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005R1777&from=EN>
8. Dulevski Stoycho. Digital Permanent Establishment (March 21, 2021). *Economic Archive*. 2020. Issue 4. URL: <https://ssrn.com/abstract=3809235>
9. Marcin Szczeпаński. Taxing the digital economy. New developments and the way forward. European Parliamentary Research Service. 2021. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI\(2021\)698761_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI(2021)698761_EN.pdf)

References

1. Shvydenko A. E-Services Tax: Overview of World Practice. *Yurydychna hazeta online*. 2020. Issue 19 (725). URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/inshe/opodatkuвання-eposlug-oglyad-svitovoyi-praktiki.html> [in Ukrainian].
2. Law of Ukraine. On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the abolition of taxation of income received by non-residents in the form of payment for the production and/or distribution of advertising, and improvement of the procedure for taxation with value added tax on transactions involving the supply of electronic services to individuals by non-residents. No. 1525-IX (2021, June 3). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> [in Ukrainian].
3. Tax Code of Ukraine, No. 2755-VI (2010, December 2). (in the version of 03.09.2023 No. 2755-VI). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top> [in Ukrainian].
4. Chepkova A. Google tax. What is electronic services and whether it comes to the Ukrainian consumer. *Ekonomichna pravda*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/07/31/663594/> [in Ukrainian].
5. Features of taxation of "electronic services" of non-residents. Main Directorate of DPS in Chernivtsi region. (2022, March 31). URL: <https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/578090.html> [in Ukrainian].
6. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union. L 347/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>
7. COUNCIL REGULATION (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax. Official Journal of the European Union. L 288/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005R1777&from=EN>
8. Dulevski Stoycho. Digital Permanent Establishment (March 21, 2021). *Economic Archive*. 2020. Issue 4. URL: <https://ssrn.com/abstract=3809235>
9. Marcin Szczeпаński. Taxing the digital economy. New developments and the way forward. European Parliamentary Research Service. 2021. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI\(2021\)698761_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI(2021)698761_EN.pdf)

Kateryna YEFREMOVA

PhD in Legal Sciences, Senior Researcher, Associate Professor of department, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1917-9691>

e-mail: k.v.yefremova@nlu.edu.ua

Olha DMYTRYK

Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of department, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5469-3867>

e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua

Liudmyla TOVKUN

PhD in Economics, Associate Professor, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4769-9379>

e-mail: l.v.tovkun@nlu.edu.ua

FEATURES OF TAXATION OF DIGITAL SERVICES IN UKRAINE AND THE EU: A COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS

Introduction. This paper is devoted to a comparative legal analysis of digital services taxation systems in the European Union and Ukraine. In the modern conditions of the development of the e-commerce market, the question of revising the approaches to taxation of digital services is becoming more and more relevant.

The purpose of the paper is to identify and compare the specifics of the legal problems of taxation of digital services and the mechanisms for solving them in the European Union and Ukraine.

Results. The legal aspects and legal acts governing the taxation of digital services in both jurisdictions have been studied. Special attention is paid to the application of the concept of Digital Permanent Establishment (taxation based on digital presence), which is applied in the context of taxation of digital companies and their presence in countries where they do not have physical offices or branches. The authors highlighted the factors affecting the determination of the jurisdiction (country) for the provision of digital services: 1) the place of company registration; 2) physical presence; 3) location of the consumer; 4) value added tax rules and sales volume; 5) international agreements and tax treaties; 6) judicial practice; 7) rules of a specific industry.

In the **conclusions**, the authors cite current trends and challenges related to digital taxation, and provide recommendations for the further development of these systems. Digital taxation is a topical issue for the EU and Ukraine. Both jurisdictions have implemented systems for taxing digital services through VAT. However, it is considered important to pay more attention to international coordination and improvement of tax regimes to support the development of the digital economy and entrepreneurship.

Keywords: e-commerce, supply of electronic goods and services, taxation, digital services, electronic services, digital presence, payment operations, payment services