



DOI 10.37491/UNZ.80.2  
УДК 341.232.2



Володимир КОРОЛЬ<sup>1</sup>

## ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕРЕСІВ ДЕРЖАВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСКОРДОННИХ ЦИФРОВИХ ПОСЛУГ

*Досліджено бар'єри та перспективи імплементації багатоаспектного плану заходів BEPS, ініційованого ОЕСР та G-20 як однієї із актуальних проблем міжнародного економічного (податкового) права. Розглянуто забезпечення економічних інтересів держав у сфері оподаткування нерезидентів, які є постачальниками цифрових послуг суб'єктам підприємництва та фізичним особам, без сплати прямого податку на прибуток (дохід). Зазначену проблему розглянуто, насамперед, на багатосторонньому рівні, беручи до уваги найбільш вагомні концептуально-правові розробки в межах Заходу 1 «Податкові виклики, які впливають з діджиталізації» багатоаспектного плану заходів BEPS, ініційованого ОЕСР та G-20. Увагу приділено, зокрема, основним концепціям створення вартості, намірам змінити усталені підходи та запровадити новели щодо визначення наявності зв'язку нерезидентів-імпортерів з територіями держав за відсутності постійних представництв. На регіональному рівні проблему досліджено в контексті, з одного боку, правотворчих ініціатив інститутів Європейського Союзу щодо прийняття директиви з метою запровадження нового податку на валові доходи великих компаній-постачальників цифрових послуг на єдиний ринок ЄС, з іншого —*

<sup>1</sup> доктор юридичних наук,  
завідувач відділу міжнародного приватного права та правових проблем євроінтеграції,  
Науково-дослідний інститут приватного права і підприємництва  
імені академіка Ф. Г. Бурчака Національної академії правових наук України,  
[royalviking777@gmail.com](mailto:royalviking777@gmail.com),  
<https://orcid.org/0000-0003-3573-3426>.



негативної реакції низки держав-членів, компанії яких є потужними експортерами цифрових послуг, на таку ініціативу. На рівні національного законодавства на особливу увагу заслуговували односторонні дії органів влади одного з основних апологетів євроінтеграційного проекту — Франції, результатом яких стало прийняття спеціального закону. Його норми спрямовано на запровадження нового прямого податку на валові доходи від надання цифрових послуг, який повинні сплачувати як резиденти, так і нерезиденти. Такий законодавчий підхід не відповідає інтересам провідних експортерів таких послуг — транснаціональних корпорацій США і Китаю та створює ризики для вжиття як симетричних, так і асиметричних міжнародних економіко-правових заходів у відповідь, зокрема, у межах Світової організації торгівлі.

**Ключові слова:** BEPS, транскордонні цифрові послуги, пряме оподаткування, правові новели.

**В** умовах виникнення глобального COVID-бар'єру для стабільного функціонування матеріального виробництва та міжнародної торгівлі товарами суттєвими темпами зростають обсяги транскордонного постачання цифрових (електронних) послуг. Водночас бюджети держав недоотримують податкові надходження з доходів нерезидентів, які не мають на їхніх територіях постійних представництв, однак мають суттєву цифрову присутність.

Як слушно наголосила французька фінансистка, колишня директрка-розпорядниця МВФ К. Лагард: «Наявна система міжнародного оподаткування корпорацій повністю застаріла» [1]. Розглядаючи Україну як локальний вияв загальної тенденції, слухним можна визнати твердження, що «наявний стан справ особливо згубливо позначається на країнах з низькими доходами, позбавляє їх бюджетних надходжень, які їм настільки необхідні для прискорення економічного зростання, скорочення бідності та досягнення Цілей у сфері сталого розвитку на період до 2030 року» [1].

Наведене актуалізує проблему відповідності наявного тривалий період міжнародно-договірного і законодавчого інструментарію та новітніх трендів у контексті необхідності забезпечення балансу приватних інтересів експортерів цифрових послуг та публічних інтересів держави у сфері міжнародного оподаткування. Конкретизація загальної проблеми полягає в необхідності модернізації державами податкової політики, виважений підхід у межах якої передбачає визначення теоретичної можливості та практичної доцільності запровадження нового прямого податку у сфері транскордонного постачання цифрових послуг.

Полікомпонентний характер транскордонних суспільних відносин і нових гострих проблем у сфері цифрової економіки в цілому та надання цифрових послуг зокрема ставить під сумнів наявність позитивних сценаріїв запровадження механізмів охорони й захисту економічних інтересів Української держави в односторонньому порядку в межах національного законодавства. Таке прогностичне бачення актуалізує питання системного



характеру щодо доцільності реалізації державної податкової політики України у більш широкому контексті. Він зумовлюватиметься основними векторами удосконалення міжнародно-правового інструментарію на глобальному та регіональному (європейському) рівнях.

Постановка проблеми в такому ієрархічно структурованому форматі зумовлює мету цієї статті, якою є розкриття передумов та перспектив запровадження новел у сфері міжнародного оподаткування, які передбачатимуть оподаткування доходів нерезидентів від транскордонних цифрових послуг, які не мають постійного представництва на територіях держав. Оптимальним інформаційним підґрунтям для досягнення окресленої мети вбачається певне коло релевантних першоджерел, яке охоплює, насамперед, концептуально-правові розробки в межах ініційованого ОЕСР і G20 Проекту BEPS, проект директиви у сфері оподаткування *acquis* ЄС, спеціальний податковий закон Франції, а також результати аналітичних досліджень іноземних фахівців, зокрема: Й. Бекера (*Johannes Becker*), Й. Інґліша (*Joachim English*), А. М. Джімінеза (*Adolfo Martín Jiménez*).

Однією із ключових детермінант суперечливих процесів модернізації правових механізмів у сфері оподаткування транскордонних цифрових послуг як на регіональному європейському рівні в межах *acquis* Європейського Союзу, так і на рівні законодавств держав-членів ЄС можна вважати повільну динаміку розробки нових узгоджених на міжнародному рівні податкових правил у межах Заходу 1 BEPS «Податкові виклики, які випливають з діджиталізації» [2].

У 2018 році Європейська Комісія виступила із правотворчою ініціативою запровадити податок на валові доходи великих компаній-постачальників певних цифрових послуг на єдиний ринок ЄС, тобто новий податок, через прийняття акта вторинного законодавства — директиви. У проєкті п. 1 ст. 3 цієї директиви передбачено оподаткування доходів, одержаних від надання трьох видів цифрових послуг, а саме:

- 1) розміщення цільової реклами на цифрових інтерфейсах;
- 2) надання доступу до багатосторонніх інтерфейсів для безпосередньої взаємодії між користувачами;
- 3) передача даних, зібраних про користувачів та сформованих на підставі їхньої активності на цифрових інтерфейсах.

Квінтесенцією загального бачення Європейської Комісії, яке зумовило особливості її концептуальних підходів та норм проєкту директиви, можна вважати твердження, що «застосування чинних норм оподаткування компаній у сфері цифрової економіки призвело до відсутності збігу між місцем оподаткування прибутку та місцем створення вартості, особливо у випадках, коли бізнес моделі суттєво покладаються на участь користувачів» [3].

Дійсно, спільною ознакою потенційно оподатковуваних у ЄС цифрових послуг є нібито унікальна та суттєва участь користувачів у створенні вартості. Саме цей аспект розглядається як невід'ємна визначальна передумова отримання нерезидентами доходів на території держав перебування користувачів без виникнення перед цими державами водночас



податкових зобов'язань щодо нарахування та сплати до бюджету прямого податку.

Законодавчі пропозиції Європейської Комісії піддаються суттєвій критиці фахівцями у сфері міжнародного оподаткування. Так, зокрема, Й. Бекер та Й. Інглиш наголошують на тому, що презумпція суттєвого внеску у створення вартості цифрових послуг, по-перше, руйнує концептуальну розділову лінію між виробництвом і споживанням, по-друге, заперечує, що цифрові послуги, які є намір вважати оподатковуваними, передбачають лише споживання онлайн-послуг через безкоштовне користування платформами, у процесі якого має місце формування даних, які лише в подальшому використовуються та монетизуються через продаж місць для реклами іншим суб'єктам, які є відмінними від користувачів платформ-адресатів цієї реклами [4].

Основні концепції створення вартості, зокрема «ланцюг вартості», «мережа вартості», достатньо ґрунтовно викладено у проміжному звіті ОЕСР 2018 року. При цьому наведено приклади бізнес-моделей, які репрезентують кожну концепцію, де надання посередницьких послуг із застосуванням багатосторонніх цифрових платформ має місце у сферах як електронної комерції реальними і нематеріальними товарами, так і надання посередницьких цифрових послуг [5].

Між членами Широких рамок співробітництва (*Inclusive Framework*) BEPS відсутні узгоджені концептуальні підходи щодо ролі користувачів у створенні вартості у сфері цифрового бізнесу, а отже, реальної необхідності та оптимальних векторів модернізації правових засад міжнародного оподаткування. Так, заслуговує на увагу позиція професора А. М. Джімініза, який зауважує, що, якщо для одних членів роль користувачів визнається унікальним та важливим чинником створення вартості для цифрового бізнесу, то інші члени займають прямо протилежну позицію, які вважають, що збирання даних від користувачів, участь користувачів та розміщення генерованого ними контенту є нічим іншим як трансакцією між користувачами та суб'єктами цифрового бізнесу, де останні надають фінансову або не фінансову компенсацію користувачам за постачання даних або надання контенту [6].

Суттєвим бар'єром на шляху прийняття у ЄС нової директиви щодо оподаткування цифрових послуг стала спільна позиція трьох держав — Швеції, Данії та Фінляндії. Маючи на меті забезпечення як приватних інтересів компаній резидентів, які є потужними експортерами цифрових послуг, так і власних публічних інтересів (щодо надходження до державних бюджетів їхніх податків на прибуток), є цілком логічним несприйняття концептуально-правового підходу Європейської Комісії щодо перерозподілу податкових прав між державами на користь держав, у яких перебувають користувачі цифрових послуг. В офіційній спільній заяві міністрів фінансів цих держав міститься низка важливих акцентів, серед яких заслуговують на увагу такі: по-перше, наголошено, що такі підходи не відповідають міжнародно визнаним принципам у сфері оподаткування; по-друге, концептуальний перехід до запровадження принципу транскордонного оподаткування за місцем призначення не відповідає інтересам ні держав-



членів, які створюють сприятливі умови для ведення цифрового бізнесу, ні Європейського Союзу як експортера цифрових послуг у цілому [7].

Окреслені в межах ОЕСР ще у 2015 році основні виклики у сфері міжнародного оподаткування цифрової економіки та подальші проміжні результати колективних розробок свідчать про наміри суттєво змінити усталені концептуально-правові підходи та запровадити новели у сфері, які визначатимуть інші правила визначення наявності зв'язку нерезидентів-імпортерів з територіями держав.

Сутність одного із важливих підходів, щодо запровадження якого поступово формується узгоджене бачення на міжнародному рівні, полягає в тому, що «високоцифровізований бізнес може підлягати оподаткуванню в державі, де перебувають користувачі та споживчі, навіть якщо на її території немає фізичної присутності» [8]. Водночас на нинішньому етапі відсутня єдина економіко-правова позиція держав щодо оптимальних принципів розподілу між ними прав на оподаткування прибутку компаній, отриманого від здійснення транскордонної цифрової економічної діяльності. Дискусії тривають навколо трьох альтернативних концептуальних підходів, а саме «участь користувачів», «ринкові нематеріальні активи» та «суттєва економічна присутність», які, тим не менше, мають спільний цільовий вектор, спрямований на розширення прав податкової юрисдикції ринку (перебування користувача), та ідентичний механізм застосування, який виходить за межі нині чинного принципу витягнутої руки.

Незважаючи на те, що спроба прийняття нової директиви виявилась у ЄС невдалою, норми її проекту можна вважати відображенням концептуально-правових позицій інститутів ЄС. Такі позиції вже знаходять та ймовірно знаходитимуть у подальшому лише часткове втілення у процесі автономної модернізації законодавства окремими державами-членами, однак поза процесом гармонізації у межах *acquis* ЄС.

Першою державою-членом ЄС, якою вже запроваджено новели податкового законодавства в частині введення прямого податку на доходи від надання цифрових послуг, стала Франція. Основні положення нового Закону Франції № 2015-759 від 24 липня 2019 р. передбачають стягнення податку на доходи у розмірі 3 % як з резидентів, так і нерезидентів, які здійснюють на території Франції надання двох категорій послуг, а саме «цифрових інтерфейсів» та «цільової реклами». При цьому суб'єкти економічної діяльності набуватимуть правовий статус платників податку винятково в тому випадку, якщо обсяг доходу, одержаного з джерел з усього світу від надання зазначених категорій цифрових послуг, перевищуватиме 750 млн євро, а обсяг доходу, одержаного від французьких користувачів, перевищуватиме 25 млн євро [9].

Розгляд у порівняльній площині питання кореляції законодавчих пропозицій Європейської Комісії та норм права Франції щодо оподаткування цифрових послуг дозволяє виявити як спільні, так і відмінні підходи, які здатні породжувати різні економіко-правові наслідки. Так, спільні підходи стосуються запровадження екстериторіальної дії актів податкового законодавства щодо нерезидентів, які не мають фізичної присутності на ринку, ставки податку (3 %), об'єкта оподаткування, яким визнається



валовий дохід, невключення до сфери дії законодавчих актів певних видів цифрових послуг, зокрема, стримінгових (потоківих), які передбачають постачання цифрового контенту.

У свою чергу, пропозиції Європейської Комісії містять ширше коло цифрових послуг суб'єктів транскордонної комерційної діяльності, які підлягають оподаткуванню. Відповідно до п. 1 ст. 4 проекту директиви, суб'єктами оподаткування у ЄС гіпотетично визнаватимуться лише великі суб'єкти економічної діяльності, насамперед, багатонаціональні компанії, результати транскордонної діяльності яких протягом податкового року перевищуватиме обидва наступні граничні показники: 750 млн євро — загальна сума доходів, одержаних з джерел з усього світу, та 50 млн євро — загальна сума оподаткованого доходу, одержаного з джерел у межах ЄС. Поряд із цим, якщо Європейська Комісія запропонувала враховувати загальний обсяг доходу і від усіх видів діяльності, то французький законодавець сфокусував увагу на високодіджиталізованих компаніях, які одержуватимуть такий же рівень валового доходу — 750 млн євро, але лише від надання цифрових послуг. У цьому контексті варто наголосити, що наслідком зміни критерію стане звуження кола потенційних платників податків, діяльність яких переважно пов'язана з наданням цифрових послуг без урахування, наприклад, доходів від транскордонної електронної торгівлі товарами.

Попри те, що інший ключовий апологет євроінтеграційних процесів — Німеччина — не планує запровадження такого податку, Франція навряд чи залишиться єдиною на шляху односторонньої модернізації законодавства. Ця теза підтверджується також реалізованим та запланованим у короткостроковій перспективі законодавчим запровадженням подібного податку іншими державами-членами, наведений перелік яких не є вичерпним — Австрією, Італією, Іспанією, Грецією, Угорщиною, Чехією, Словенією, Словаччиною [10].

Збереження тенденцій до зростання обсягів експорту-імпорту цифрових послуг у глобальному і регіональному вимірі породжує та зберігатиме в подальшому у ЄС двоєдину мотивацію щодо законодавчого запровадження податку на цифрові послуги. Дійсно, ЄС зацікавлений у запровадженні цього податку, виступаючи у статусі податкової ринкової юрисдикції (*market jurisdiction*) для багатонаціональних компаній з Китаю і США, та водночас не зацікавлений у тому, щоб аналогічний податок був запроваджений щодо європейських експортерів цифрових послуг.

Реалізація бажаного для інститутів ЄС сценарію одночасно породжуватиме ризики загострення міжнародних торговельно-економічних відносин з державами, компанії яких є потужними експортерами цифрових послуг. Для захисту їхніх інтересів можуть бути вжиті заходи у відповідь як симетричного характеру (у вигляді аналогічного податку), так і асиметричного, наприклад, підвищення тарифних бар'єрів на товари та послуги з ЄС у межах ГАТТ та ГАТС Світової організації торгівлі.

Наведене вище створює сприятливе інформаційне підґрунтя для представлення у статті інтегрального прогностичного бачення, що США та державам-членам ЄС доведеться шукати юридично прийняттого компромісу



заради уникнення «податково-торговельної війни». Позитивними передумовами для його досягнення може стати узгодження більшістю держав світу під егідою ОЕСР плану реформування системи оподаткування великого бізнесу, який може стати безпрецедентним на міжнародному рівні та до якого буде сенс приєднатись й Україні.

У концентрованому структурному вигляді цей план складатиметься з двох визначальних компонентів, де перший стосуватиметься запровадження нового підходу до розподілу прав між державами щодо оподаткування доходів (прибутків) найбільших транснаціональних корпорацій, де визначальними критеріями ймовірно буде обрано певний обсяг консолідованої виручки за рік (орієнтовно на рівні 10–20 млрд євро), рентабельність діяльності (10 та більше відсотків) та обсяг виручки від реалізації як товарів, так і послуг на території кожної конкретної держави (орієнтовно понад 1 млн євро). У свою чергу, другий компонент стосуватиметься удосконалення норм щодо оподаткування певних суб'єктів економічної діяльності, а саме контрольованих іноземних компаній, які створено нерезидентами з метою мінімізації (уникнення) оподаткування в юрисдикціях з низьким податковим навантаженням, насамперед, в офшорах.

Підбиваючи підсумки викладеного, варто зазначити, що на багатосторонньому рівні очікується досягнення важливих концептуально-правових домовленостей щодо основних векторів удосконалення системи міжнародного оподаткування у сфері цифрової економіки, в тому числі експорту послуг.

У свою чергу, до ключових проблем на регіональному рівні слід віднести відсутність необхідних повноважень у інститутів ЄС, легального та легітимного правового інструментарію, здатного забезпечити у межах наявних процедур (які не передбачають прийняття рішень у сфері оподаткування кваліфікованою більшістю голосів, а вимагають досягнення консенсусу) прийняття актів законодавства, спрямованих на уніфікацію та гармонізацію у межах *acquis* ЄС. Проблема загострюється відсутністю намірів у держав-членів ЄС поступатись суверенітетом у сфері податкової політики та підтримувати запровадження нових норм щодо оподаткування доходу у сфері надання цифрових послуг на рівні ЄС, оскільки це суперечить їхнім публічним інтересам і приватним комерційним інтересам компаній, які є резидентами цих держав та здійснюють успішну транскордонну діяльність у сфері цифрової економіки.

Перспективи забезпечення економічних інтересів Української держави перебуватимуть у повній безпосередній кореляції з динамікою імплементації багатосторонньої домовленості держав щодо основних векторів удосконалення системи міжнародного оподаткування, в тому числі нерезидентів — експортерів цифрових послуг.

Системний підхід щодо досліджуваної проблематики зумовлює доцільність розкриття в подальшому прогалин та перспектив удосконалення податкового законодавства України щодо оподаткування нерезидентів — постачальників цифрових послуг вітчизняним користувачам в частині непрямого оподаткування, насамперед, стягнення податку на додану вартість до державного бюджету.

**Список використаних джерел**

1. *Lagard K.* International taxation of corporations, 2019. *International Monetary Fund*. URL : <https://bit.ly/3bRNJsY>.
2. OECD/G20 (2019). BEPS Project. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalization. *Organisation for Economic Co-operation and Development*. URL : <https://bit.ly/3bPxrR4>.
3. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 2018. *Access to European Union law*. URL : <https://bit.ly/3GU1xRQ>.
4. *Becker J., English J.* EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal (16.03.2018). *Kluwer International Tax Blog*. URL : <https://bit.ly/3wqjYsq>.
5. Tax Challenges Arising from Digitalisation — Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD iLibrary*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
6. *Jiméne A. M.* BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties. *Tax Working Papers*. 2018/1. *Academia.edu*. URL : <https://bit.ly/3bU9ZT4>.
7. Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization (01.06.2018). *Government Offices of Sweden*. URL : <https://bit.ly/3CYN4Sf>.
8. Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. *Organisation for Economic Co-operation and Development*. URL : <https://bit.ly/3mWgLxP>.
9. On digital services tax creation and lower corporate tax trajectory change. Law of France No. 2019-759, 2019. *Légifrance*. URL : <https://bit.ly/3CZR2tT>.
10. Taxation of the digitalized economy. Developments summary (UPDT 15.01.2021). *KPMG*. URL : <https://bit.ly/3bTnAdi>.

Надійшла до редакції 12.06.2021

**Volodymyr KOROL**

*Academician F. H. Burchak Scientific Research Institute of Private Law and Entrepreneurship of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*

**States Interests Legal Ensuring in the Field of Cross-Border Digital Services Taxation**

*The article continues the series of studies in the field of international economic (tax) law relating to the barriers and prospects of multidimensional action plan BEPS initiated by OECD and G-20 implementation. It's dedicated to the issue of the states' economic interest ensuring in the field of digital services taxation of non-residents exporting such kind of services to the business entities and physical persons without paying any direct corporate income tax. Above mentioned issue is considered on the multilateral level initially taking into account the most significant concept and legal drafting within Action 1 «Tax Challenges Arising from Digitalization» of multidimensional action plan BEPS initiated by OECD and G-20. Attention is focused, particularly, on the basic value creation concepts as well as intentions to modify long-standing approaches and to introduce novelties regarding identification of nonresidents-importers' nexus to the territories of the states under absence of their permanent establishments. Regional level became the context of issue researching, on the one hand, UE institutions legislative initiatives relating to directive drafting aiming at new tax on gross income of digital services on the common market big companies-providers introduction, on the other hand, negative*





---

reaction of several member states towards such initiative on behalf of their companies which are digital services leading exports. Special attention has been given to the national legislation level with respect to unilateral actions of the power bodies of France, being one of the primary European integration apologist project, resulted in special law adoption. Its rules introduced new corporate income tax on digital services to be paid both residents and non-residents. Such legislative approach is contrary to the interests of such kind of services leading exporters — multinational corporations from the USA and China creating risks of both symmetric and asymmetric international economic and law countermeasures, particularly, within World Trade Organization implementation.

**Keywords:** Action 1 BEPS, cross-border digital services, direct taxation, law novelties.