

Міністерство освіти і науки України
Національний університет "Києво-Могилянська академія"
Факультет правничих наук
Кафедра міжнародного права

Кваліфікаційна робота

Освітній ступінь – магістр

на тему: **«ПРОБЛЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОГО СЕКТОРУ
ЕКОНОМІКИ ТА ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПЕРШОГО КРОКУ ПЛАНУ BERS
(РОЗРОБКА ПРАВИЛ ДЛЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОГО
СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ): ПОРІВНЯННЯ УКРАЇНСЬКИХ РЕФОРМ ЗІ
СВІТОВОЮ ПРАКТИКОЮ ТА АКТУАЛЬНИМИ ТЕНДЕНЦІЯМИ
МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ»**

Виконав: студент магістерської програми,
Спеціальності 081 "Право"

Сова Іван Григорович

Керівник: Головка-Гавришева О.І.,
доцент кафедри міжнародного та європейського права

Рецензент _____

Кваліфікаційна робота захищена з оцінкою

Секретар ЕК _____

"__" _____ 2022 р.

Київ – 2022

Декларація академічної доброчесності студента НаУКМА

Я, Сова Іван Тригорович, студент 2 року навчання
магістерської програми за спеціальністю „Право“
факультету правових наук НаУКМА, адреса
електронної пошти: ivan.sova24@gmail.com
підтверджую наступне:

- написана мною кваліфікаційна робота на
тему „Проблеми оподаткування цифрового
сектору економіки та інтелектуального
процесу плану ВЕРС (розробка прав для оподатку-
вання цифрового сектору економіки): порівняння
українських реформ зі світовою практикою
та актуальними тенденціями міжнародного оподат-
кування“ відповідає вимогам академічної
доброчесності та не містить порушень, передбачених
пунктами 3.1.1 - 3.1.6 Положення про академічну
доброчесність здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 р. з акти
означення;
- підтверджую, що надана мною електронна версія
роботи є остаточною та готовою до перевірки;
- згоден на перевірку моєї роботи на відповідність
критеріям академічної доброчесності у будь-який
спосіб, у тому числі порівняння змісту роботи
та формулювання звіту про відповідність за допомогою
електронної системи Unischeck;

- даю згоду на архівування моєї роботи в
депозитаріях та базах даних даного університету
для порівняння цієї та майбутніх робіт.

16.06.2022



Сова І.Т

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. Передумови виникнення першого кроку плану BEPS	8
1.1. Особливості цифрового сектору економіки, що спричинили необхідність зміни механізмів оподаткування	9
1.2. Розподіл прав на оподаткування доходів між країнами джерела доходу та країнами резидентності	13
1.3. Механізми податкового планування для мінімізації податкового навантаження.....	25
1.4. Принципи, на яких має будуватися новий механізм оподаткування цифрового сектору економіки	28
РОЗДІЛ 2. Вимоги першого кроку плану BEPS та Pillar 1, Pillar 2 ОЕСР	31
2.1. Правила, що будуть введені шляхом прийняття Pillar 1.....	33
2.2. Правила, що будуть введені шляхом прийняття Pillar 2.....	40
2.3. Критика підходів, що запропоновані у Pillar 1 та Pillar 2	44
РОЗДІЛ 3. Реалізація першого кроку плану BEPS в Україні	56
3.1. Модифікація визначення постійного представництва	56
3.2. ПДВ на операції з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам	56
РОЗДІЛ 4. Реалізація першого кроку плану BEPS в інших юрисдикціях.....	65
4.1. Податок на доходи з джерелом його походження із юрисдикції (Withholding tax, WHT).....	65
4.2. Податок на цифрові послуги (Digital sales/service tax, DST)	67
4.3. Цифрове постійне представництво	69
4.4. Непрямі податки на електронні послуги, ПДВ	73
ВИСНОВКИ.....	76

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80
----------------------------------	----

ВСТУП

Актуальність теми. Податкове законодавство – сфера права, що покликана справедливо врегулювати відносини між державою та платниками податків у такий спосіб, аби держава отримувала достатні надходження до бюджету для забезпечення прав і потреб осіб в межах своєї юрисдикції, та щоб такі надходження були економічно, юридично та морально обґрунтованими, а платники податків не зазнавали дискримінації та не мали можливості уникати оподаткування.

Правила та стандарти оподаткування, що діють зараз створювалися в середині минулого століття. З того часу, з огляду на глобалізацію економіки та технічний прогрес, методи ведення підприємницької діяльності сильно змінилися на відміну від податкового законодавства. Це дозволило підприємцям скористатися його лакунами для мінімізації сплати податків чи ухилення від такого обов'язку.

Попередні правила оподаткування наділяли держави правом оподатковувати доходи від підприємницької діяльності виключно за територіальною прив'язкою платника податку (фізичне місце ведення діяльності). Оскільки доходи цифрової економіки можуть отримуватись в будь-якій країні світу без фізичної присутності у відповідній країні, такі доходи не можуть бути оподатковані в країні-ринку за наявними правилами через відсутність територіальної прив'язки.

З 2015 року світова спільнота почала розробляти нові правила, що будуть здатні оподаткувати доходи цифрової економіки в країнах-ринках. У 2021 році програма розширеного співробітництва Організації економічного співробітництва та розвитку (надалі – «ОЕСР») сформулювала новий підхід до вирішення цієї проблеми, який країни-члени мають інкорпорувати в національне законодавство із 2023 року. Не чекаючи узгодженого міжнародного рішення, деякі країни ввели свої односторонні заходи, що були покликані оподаткувати доходи цифрового сектору економіки у країнах-ринках.

В цій роботі буде досліджено як узгоджене рішення ОЕСР, так і індивідуальні заходи країн, в тому числі України, заради того, щоб визначити, який саме підхід має більше шансів на успіх та найбільше відповідає принципам та духу податкового права.

Питання дослідження. Це дослідження покликане відповісти на наступні питання: в чому особливості цифрового сектору економіки, що викликають проблему із оподаткуванням доходів груп компаній, що діють у цьому секторі; які рішення даної проблеми запропоновані спільнотою в рамках плану BEPS; та які рішення проблеми вже імплементовані в Україні та інших країнах світу.

Мета дослідження. Метою дослідження є аналіз ефективності та відповідності нормам та духу податкового права змін, що пропонуються до внесення у Pillar 1 та Pillar 2, а також змін, що були внесені у податкове законодавство України та інших країн як відповідь на виклики цифрової економіки, що описані у першому кроці плану BEPS.

Завдання дослідження. Для відповіді на питання дослідження та виконання поставленої мети дослідження, мають бути виконані наступні завдання:

1. Визначити основні характеризуючі елементи цифрової економіки, що визначають причину нездатності чинного національного і міжнародного податкового законодавства врегулювати питання справедливого оподаткування доходів цього сектору в країнах-ринка;
2. Визначити чинні правила оподаткування, що можуть бути релевантними для оподаткування доходів цифрової економіки та механізми податкового планування, що дозволяють уникати сплати податків;
3. Визначити основоположні принципи податкового законодавства, яким мають відповідати норми спрямовані на оподаткування цифрової економіки;

4. Дослідити узгоджені світові заходи в рамках першого кроку BEPS, Pillar 1 та Pillar 2, що спрямовані на вирішення проблеми оподаткування доходів цифрового сектору економіки;
5. Визначити та дослідити зміни в податковому законодавстві України в рамках першого кроку BEPS;
6. Визначити та дослідити міжнародну практику імплементації заходів в рамках першого кроку BEPS;
7. Надати оцінку рішенням, що запропоновані в рамках першого кроку BEPS, Pillar 1 та Pillar 2, введені Україною та іншими країнами для оподаткування цифрового сектору економіки.

Об’єкт дослідження. Об’єктом дослідження є заходи, що спрямовані на оподаткування електронного сектору економіки відповідно до першого кроку плану BEPS.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є проблеми оподаткування доходів цифрового сектору економіки, що виникли у зв’язку із технічним прогресом та недосконалістю нинішньої системи міжнародного та національного оподаткування, а також українські та міжнародні практичні й теоретичні підходи до вирішення зазначеної проблеми.

Методи дослідження. Для здійснення дослідження та написання роботи використовувалися наступні методи:

1. Метод аналізу та синтезу: для визначення теоретичних та практичних підходів та аналізу проблем оподаткування доходів цифрового сектору економіки, аналізу застосовного права, правових принципів, і теоретичних підходів, становлення взаємозв’язків між цими елементами дослідження;
2. Формально-юридичний метод: дозволяє на основі узагальнення та виявлення ключових ознак сформулювати взаємозв’язок між суттю проблеми оподаткування доходів цифрової економіки, недоліками існуючого законодавства та запропонованими способами вирішення проблеми;

3. Порівняльний метод: дозволяє на основі порівняння та співставлення з'ясувати спільні та відмінні риси у запропонованих окремими країнами чи інституціями варіантах вирішення проблеми;
4. Системно-структурний метод: для аналізу застосовного законодавства, як того що існує наразі, розробляється зараз та існувало до введення змін, як цілісного явища, та визначення взаємозв'язків між структурними елементами правової системи з питань оподаткування доходів цифрової економіки.
5. Герменевтичний метод: для глибшого тлумачення аналізованих норм права з точки зору їх застосовності до вирішення проблемних питань та загального сенсу, що був закладений в основу податкового законодавства;
6. Синергетичний метод: для формулювання уніфікованого та універсального підходу до вирішення проблеми оподаткування доходів цифрового сектору економіки.

РОЗДІЛ 1. ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ПЕРШОГО КРОКУ ПЛАНУ BEPS

Ця робота покликана визначити механізм оподаткування електронного сектору економіки, що запропонований програмою розширеного співробітництва ОЕСР в Pillar 1 та Pillar 2, Україною та іншими країнами для реалізації першого кроку плану BEPS та надання оцінки цим підходам у порівнянні.

Звісно, не сам перший крок плану BEPS є причиною дискусії та розробки змін в системі та механізмі оподаткування. Навпаки, він є наслідком змін в економічних моделях ведення бізнесу, еволюції науки, та суспільства, а також механізмів комунікації. Поширення доступності мережі інтернет для всіх верств населення, глобалізація економіки, розвиток транспортних шляхів та сполучення дозволили бізнесу перейти до нових моделей, нечуваних для людства досі: здійснення продажів товарів через інтернет; здійснення продажів електронних послуг чи товарів, обмін та наліз даних без фізичної присутності бізнесу в країні.

Наявна система оподаткування дає право оподатковувати доходи юридичних осіб або країнам джерела походження доходу, або країнам резидентності цих осіб. При цьому, для набуття у держави права оподаткування доходів компанії від ведення її підприємницької діяльності вимагається наявність фізичного місця ведення діяльності компанії у цій країні. Оскільки електронний сектор економіки може генерувати прибутки у країні не маючи фізичного місця знаходження, країни джерела доходу та країни реального походження бізнесу не були здатні ефективно та справедливо оподатковувати відповідні доходи.¹ З цифровізацією суспільства електронний сектор економіки почав генерувати ледь не найбільшу частку доходів, і країни що найбільше споживали або виробляли електронні послуги побачили необхідність у запровадженні механізму повернення коштів в бюджет, що отримані

¹ Directorate-General for internal policies. Tax Challenges in the Digital Economy, с. 13. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)

транснаціональними корпораціями від споживачів у власній країні або у країні походження такої транснаціональної корпорації.

Для уникнення оподаткування або мінімізації податкового навантаження транснаціональні корпорації вдавались до податкового планування, що хоч і не порушувало норм права, проте порушувало принципи справедливості. Таке агресивне податкове планування врешті втілювалося у конфлікт між державами та суспільством з одного боку, що хотіли утримувати податок із доходів корпорацій за справедливою ефективною ставкою, та бізнесом з іншого, що хотів виключно максимізувати власний прибуток. Наслідком конфлікту стали гучні справи проти Vodafone, Starbucks, Amazon, Microsoft, Apple, Google і так далі.²

Для запобігання подібних конфліктів та встановлення справедливого режиму оподаткування, держави та організації та кшталт Організації економічного співробітництва та розвитку (надалі – «ОЕСР») почали розробку змін у наявний механізм оподаткування. Відправною точкою для аналізу механізмів оподаткування є визначення принципів, на яких мають базуватися податкові системи та механізми. Відповідність нової податкової системи усталеним та основоположним принципам є запорукою для уникнення конфліктів та встановлення справедливості в сфері оподаткування у майбутньому.

1.1. Особливості цифрового сектору економіки, що спричинили необхідність зміни механізмів оподаткування

Що ж таке взагалі цифрова економіка? Законодавство України визначає, що цифрова економіка це діяльність, в якій основними засобами (факторами) виробництва є цифрові (електронні, віртуальні) дані як числові, так і текстові.³

² Holt V. B. & G. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. BBC News. URL: <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359> (date of access: 16.06.2022).

³ Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 17.01.2018 р. № 67-р : станом на 17 верес. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-r#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

Цифровий контент визначається як товари або послуги, які виробляють та надають у цифровій формі, використання або споживання яких обмежене технічним пристроєм та які не передбачають можливості використання або споживання у будь-який спосіб фізичних товарів або послуг.⁴ Більш чітке визначення надає Бюро економічного аналізу США, що виділяє три види продуктів та послуг, що може надавати цифрова економіка: (1) інфраструктура, або основні засоби та організаційні механізми, які підтримують існування та використання комп'ютерних мереж і цифрової економіки, насамперед товарів і послуг інформаційно-комунікаційних технологій; (2) електронна комерція, або дистанційний продаж товарів і послуг через комп'ютерні мережі; та (3) платні цифрові послуги або послуги, пов'язані з обчислювальною технікою та зв'язком.⁵

З вищезазначеного можна зробити висновок, що цифровий сектор економіки це будь-які види послуг, що надаються з використанням мережі інтернет та цифрових технологій, та інфраструктура (як реальна так і цифрова), що підтримує надання відповідних послуг. Основними характеристиками нових бізнес-моделей що використовуються компаніями у сфері цифрової економіки є мобільність, залежність від даних, застосування мережі інтернет в процесі діяльності, мультинаціональність діяльності, що зазвичай знаходять своє відображення у таких формах ведення діяльності як електронна комерція, онлайн-магазини, магазини додатків, онлайн-реклама, обробка даних, хмарні обчислення, соціальні мережі, онлайн платіжні системи, цифрові майданчики для надання товарів чи послуг.⁶ На відміну від підприємницької діяльності, що існувала до двадцять першого століття, діяльність у сфері цифрової економіки не

⁴ Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/2366 від 25 листопада 2015 року про платіжні послуги на внутрішньому ринку, про внесення змін до Директив 2002/65/ЄС, 2009/110/ЄС та 2013/36/ЄС і Регламенту (ЄС) № 1093/2010 та про скасування Директиви 2007/64/ЄС: Директива Європ. Союзу від 25.11.2015 р. № 2015/2366. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_030-15/ed20180513#n107.

⁵ U.S Bureau of Economic Analysis. Digital Economy | U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA). U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA). URL: <https://www.bea.gov/data/special-topics/digital-economy> (date of access: 16.06.2022).

⁶ Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1

потребує фізичного місця діяльності для продажу чи надання послуг, не надає товар або сервіс що існує в матеріальному світі та відповідно може проводитись з будь-якої точки земної кулі, при цьому отримуючи доходи на території всього світу.⁷

Том Гудвін у своїй статті надав надзвичайно влучний приклад цифрових компаній, що демонструють реальну характеристику та діяльність цифрового сектору економіки: «Uber, найбільша в світі компанія таксі, не володіє транспортними засобами. Facebook, найпопулярніший у світі власник медіа, не створює контенту. Alibaba, найдорожчий роздрібний продавець, не володіє продуктами чи складами, а Airbnb, найбільший у світі надавач житла, не володіє нерухомістю».⁸

Вищенаведена цитата чудово демонструє основну проблему оподаткування доходів, що отримані цифровими гігантами. Можливість виконувати роботу віддалено та реалізовувати продукти та послуги без фізичної присутності в країні дозволяє легко обирати країни для ведення бізнесу, оподаткування та розподілу прибутків та витрат між компаніями однієї групи.⁹

З огляду на сучасну систему оподаткування, така гнучкість моделі ведення бізнесу дає можливість обрати юрисдикцію до якої будуть відноситися основні прибутки компанії чи групи компаній, до якої будуть відноситися основні функції та ризики за аналізом з трансфертного ціноутворення.¹⁰ Також, це зазвичай унеможлиблює оподаткування доходів за місцем реального їх отримання.¹¹ Наприклад, головний офіс та ключовий персонал разом із

⁷ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 64-74

⁸ Goodwin T. The Battle Is For The Customer Interface – TechCrunch. TechCrunch. URL: <https://techcrunch.com/2015/03/03/in-the-age-of-disintermediation-the-battle-is-all-for-the-customer-interface/> (date of access: 16.06.2022).

⁹ HADZHIEVA E. TAX CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY / ed. by K. GAUFILLET, D. VERBEKEN. Brussels : European Union, 2016. 88 p. URL:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) (date of access: 16.06.2022) – page 15; Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 64-74

¹⁰ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 167-175

¹¹ Там само

розробниками продукту можуть знаходитись на Мальті чи Кіпрі, а доходи можуть отримуватися по всьому світу: в США, Україні, Індії чи Конго. При цьому, усі доходи, скоріш за все, будуть оподатковуватись у країні резидентності компанії, що є низькоподатковою юрисдикцією, а інші країни, в яких основний дохід генерується, не зможуть претендувати на оподаткування за місцем отримання доходу, адже суб'єкт оподаткування та фізичне місце діяльності на території тієї країни зазвичай не існують.¹²

Додатковою проблемою є визначення продукту, з якого отримують дохід підприємці на ринку цифрової економіки. Від кваліфікації продукту та доходу, що отриманий внаслідок його реалізації, залежить визначення країни що може претендувати на їх оподаткування.¹³ Якщо доходи визначаються як роялті, їх може оподатковувати країна джерела доходу відповідно до конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.¹⁴ Якщо дохід визначається як дохід від ведення підприємницької діяльності, то оподатковуватися він буде тільки в країні резидентності отримувача доходу за виключенням юрисдикцій, в якій існують постійні представництва компанії.¹⁵ Оскільки в більшості випадків визначення терміну роялті не охоплює продаж цифрових продуктів або передачу права на їх використання, компанії що задіяні у цифровій економіці здатні ефективно і законно уникати оподаткування в країнах джерела доходу.

Внаслідок суттєвої відмінності способів ведення класичної підприємницької діяльності та діяльності в рамках цифрового сектору економіки, підприємці мають змогу користатися лакунами податкового законодавства, що не встигло еволюціонувати та адаптуватися під нові реалії

¹² HADZHIEVA E. TAX CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY / ed. by K. GAUFILLET, D. VERBEKEN. Brussels : European Union, 2016. 88 p. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) (date of access: 16.06.2022) – page 17

¹³ HADZHIEVA E. TAX CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY / ed. by K. GAUFILLET, D. VERBEKEN. Brussels : European Union, 2016. 88 p. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf) (date of access: 16.06.2022) – page 18

¹⁴ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022), Article 12

¹⁵ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022), Article 7

ведення підприємництва. Старі правила не можуть ефективно регулювати нові взаємовідносини, оскільки вони були покликані врегулювати оподаткування тих моделей ведення діяльності, що існували на момент їх виникнення, а для сучасності вони вже складно застосовні. Сьогодні ОЕСР намагається шляхом розробки плану BEPS адаптувати старі правила до нових реалій, проте ефективність цього підходу у порівнянні зі створенням абсолютно нових моделей оподаткування нам ще доведеться перевірити із часом.

Для того щоб визначити причину неможливості ефективно оподатковувати доходи електронного сектору економіки в цьому розділі буде досліджено існуючі правила розподілу прав на оподаткування доходів між країнами та існуючі механізми податкового планування як приклад використання лакун законодавства. Щоб дослідити площину, у якій має розвиватися нова політика оподаткування доходів електронного сектору економіки, у цьому розділі також буде проаналізовано національні та міжнародні принципи оподаткування та функціонування податкової політики.

1.2. Розподіл прав на оподаткування доходів між країнами джерела доходу та країнами резидентності

Від наявності у держави прав на оподаткування доходу та прав на оподаткування осіб залежить можливість стягнення податку із доходів компаній, що задіяні в цифровому секторі економіки. До аналізу оподаткування цього сектору доречно проаналізувати непрямі податки (зокрема, Податок на додану вартість (надалі - «ПДВ») та податок на прибуток підприємств, зокрема податок на доходи нерезидентів.

1.2.1. Непрямі податки

Держави мають юрисдикцію справляти непрямі податки за територіальною ознакою, та для стягнення податку не потрібна фізична

присутність чи юрисдикційна приналежність постачальника товарів чи послуг до держави сплати податку.¹⁶ З огляду на це, непрямі податки стали однією із найпростіших моделей для оподаткування цифрової економіки шляхом встановлення ПДВ на електронні послуги.¹⁷

1.2.2. Прямі податки. Загальна теорія

Ситуація із прямими податками, зокрема податком на прибуток, є складнішою. В теорії розрізняють дві концепції суверенітету держави на стягнення податків з прибутку: концепцію матеріальної юрисдикції та концепцію виконавчої юрисдикції.¹⁸

Матеріальна юрисдикція пов'язана з правом держави накладати податок на певний дохід, що реалізується через право оподатковувати дохід із джерелом його походження з такої держави та дохід, отриманий від реалізації товарів і послуг на території такої держави.¹⁹

Виконавча юрисдикція пов'язана з правом держави змусити суб'єкт оподаткування сплатити податок, щодо якого вона має матеріальну юрисдикцію, і реалізується через можливість держави обкладати податком доходи отримані нерезидентом всередині такої країни, доходи отримані резидентом на території третьої держави та доходи нерезидента отримані від реалізації товарів чи послуг на території такої держави.²⁰

Податок справляється державою тільки в тому випадку, коли перетинається та одночасно виконуються матеріальна юрисдикція (право

¹⁶ Fabiola Annacondia, Laura Alarcón. VAT on Digital Services and B2C Transactions: Experiences in the Latin American and Caribbean Region. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2021_04_car_1.html

¹⁷ Fabiola Annacondia. Cross-Border B2C Digital Services: A New Way to Collect VAT?. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_05_int_2.html.

¹⁸ Hellerstein W. OECD - Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation. 2014. Volume 68, no. 6/7 – page 1; Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 23

¹⁹ Hellerstein W. OECD - Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation. 2014. Volume 68, no. 6/7 – page 1

²⁰ Hellerstein W. OECD - Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation. 2014. Volume 68, no. 6/7 – page 2

справляти податок) та виконавча юрисдикція (можливість справляти податок). Існує чотири комбінації поєднання юрисдикцій: (1) існує і матеріальна і виконавча юрисдикція; (2) існує тільки матеріальна юрисдикція; (3) існує тільки виконавча юрисдикція; (4) не існує ані виконавчої, ані матеріальної юрисдикції.²¹ Перший випадок має місце коли юридична особа-резидент або постійне представництво нерезидента отримує дохід на території держави свого місцезнаходження. Другий випадок має місце тоді, коли нерезидент отримує прибуток на території третьої держави без постійного представництва, що є типовим прикладом діяльності компаній в сфері цифрової економіки. Третій випадок має місце коли особа-резидент або постійне представництво нерезидента отримує прибуток поза територією такої держави, на оподаткування якого ця держава не претендує. Четвертий випадок стосується ситуацій, коли особа-нерезидент отримує доходи поза територією держави і така держава не має ані права ані можливості оподатковувати прибутки такої компанії.

Внаслідок реалізації матеріальної та виконавчої юрисдикції, держави мають право на оподаткування домашнього прибутку (прибуток компаній резидентів на території держави) у переважній більшості випадків та транскордонних або міжнародних доходів (дохід чи прибуток компаній резидентів на території третіх держав та прибуток нерезидентів на території такої держави) у випадку наявності особи (юридичної особи-резидента чи постійного представництва нерезидента) з якої держава має право та функціональну можливість стягнути податок, та доходу, на який ця держава має право претендувати.²²

1.2.3. Прямі податки. Правила оподаткування національного доходу

²¹ Hellerstein W. OECD - Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation. 2014. Volume 68, no. 6/7 – page 3

²² Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 23

Правила оподаткування національного доходу виражені в територіальній системі оподаткування доходів, відповідно до якої всі особи мають сплачувати податок з прибутку, отриманого на території такої держави.²³ Дане правило в українському законодавстві закріплене у статті 133.1 ПКУ, що визначає платників податку-резидентів з податку на прибуток підприємств, та у статті 134.1 ПКУ, що визначає об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств як прибуток із джерелом походження з України.²⁴ Таким чином, для наявності матеріальної та виконавчої юрисдикції по відношенню до домашнього доходу має одночасно існувати фізичне місце діяльності юридичної особи резидента на території держави та дохід такої юридичної особи на відповідній території.

1.2.4. Прямі податки. Правила оподаткування міжнародних доходів

Стаття 133.2 ПКУ визначає, що особи-нерезиденти також можуть бути платниками податку на прибуток підприємств, а стаття 134.1 ПКУ встановлює, що об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств, крім прибутку із джерелом походження з України, є прибуток з джерелом його походження за її межами.²⁵ Додатково, стаття 141.4 ПКУ встановлює спеціальні правила оподаткування нерезидентів.²⁶ Наведені статті відображають правила оподаткування міжнародних доходів в Україні. Подібні правила, в свою чергу, спрямовані на (1) оподаткування іноземних доходів та інвестицій компаній резидентів; та (2) оподаткування доходів та інвестицій нерезидентів на території держави.²⁷

²³ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 23

²⁴ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

²⁵ Там само

²⁶ Там само

²⁷ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 23

1.2.4.1. Оподаткування іноземних доходів та інвестицій компаній резидентів

Зазвичай доходи юридичних осіб-резидентів оподатковуються за моделлю оподаткування світових доходів. Модель полягає у встановленні обов'язку юридичній особі-резиденту сплачувати податок на прибуток з усього власного світового доходу, тобто не тільки доходу із джерелом його походження з країни резидентності, а й з інших країн. В Україні ця модель втілена у статті 134.1, відповідно до якої об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами.²⁸

Через велике обтяження платника податку та виникнення подвійного оподаткування через конфлікт прав країни резидентності та країні походження доходу оподаткувати міжнародний дохід, конвенції про уникнення подвійного оподаткування встановлюють розподіл прав юрисдикцій на оподаткування доходів.²⁹ Так, за загальним правилом, тільки країна резидентності платника податків може претендувати на іноземні доходи у вигляді доходів від підприємницької діяльності, доходів від відчуження майна (крім нерухомого), та «інших доходів» (тих, що не є роялті, дивідендами чи процентами, чи доходом від нерухомого майна).³⁰ Інші види доходів можуть оподатковуватися і в країні джерела їх виникнення, а податок сплачений в тій країні може зараховуватись у країні резидентності платника податку відповідно до правил, що встановлені кожною окремою конвенцією, що буде застосовна до виплат.³¹

Іншою складовою моделі оподаткування світових доходів є правила контрольованих іноземних компаній (надалі - «КІК»), відповідно до яких

²⁸ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

²⁹ Joanna Wheeler. The Missing Keystone of Income Tax Treaties. World Tax Journal, 2011 (Volume 3), No. 2. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2011_02_int_2.html

³⁰ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022); Володимир Г. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. Шаповалов Петров, 2016. 1088 с.

³¹ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022); Володимир Г. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. Шаповалов Петров, 2016. 1088 с.

контролююча особа (юридична або фізична особа, що здійснює контроль над іншими юридичними особами через володіння чи прийняття рішень) має право оподатковувати нерозподілений скоригований прибуток контрольованих іноземних осіб.³² Метою правил КІК є боротьба з ухиленням від сплати податків шляхом накладення обов'язку на акціонерів сплачувати податок із пасивного прибутку підконтрольних юридичних осіб, що інакше не оподатковувався б або міг бути оподаткований тільки під час репатріації.

При цьому, для оподаткування доходів електронного сектору економіки ці правила матимуть сенс тільки для однієї країни, до податкової юрисдикції якої належить компанія що генерує основний дохід і визнається контролером, або кінцевий бенефіціарний власник і контролер групи. В той же час, щоб уникнути оподаткування світового доходу в юрисдикції інкорпорації компанії, підприємства що діють у секторі електронної економіки та генерують основний прибуток створюються у юрисдикціях з мінімальним рівнем оподаткування, або у юрисдикціях що оподатковують тільки національний дохід. Щоб позбавити контролюючу особу, наприклад, кінцевого бенефіціарного власника, обов'язку сплачувати податок з нерозподіленого прибутку контрольованих іноземних компаній, створюються або трастові структури замість холдингів, які не підпадають під дію правил КІК та роблять компанії групи юридично невідконтрольними для основного бенефіціара групи, або ж бенефіціари стають податковими резидентами юрисдикцій, в яких правила КІК не діють.

1.2.4.2. Оподаткування доходів та інвестицій нерезидентів на території держави

За загальним правилом, держава може оподатковувати доходи нерезидентів або шляхом оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з країни під час репатріації як країна-джерела доходу, або шляхом

³² Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022); Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 23

оподаткування доходів постійного представництва, умовної філії компанії, через яку здійснюється її діяльність та отримання прибутку в іншій юрисдикції. Оскільки постійне представництво утворює будь-яка тривала фізична присутність компанії, обладнання чи персоналу в іншій юрисдикції з метою отримання прибутку, всі активні доходи нерезидента на території третьої країни мають оподатковуватися як доходи представництва. Пасивні доходи, що не вимагають фізичної присутності нерезидента для отримання доходу, зазвичай обкладаються податком на репатріацію, або ж податком на доходи їх джерелом їх походження у відповідній державі.

Як зазначалося вище, першим способом оподаткування доходів та інвестицій нерезидентів є оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з країни, що стягує відповідний податок. Дійсно, держави не можуть претендувати на оподаткування всіх типів доходів, з джерелом їх походження на їх території. Відповідно до конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, країни джерела зазвичай поступаються правом оподатковувати доходи від підприємницької діяльності та доходи від відчуження майна (крім нерухомого) і залишають це право виключно країні резидентності.³³ До доходів нерезидентів, що можуть оподатковуватися і державою джерела походження доходу, зазвичай відносяться доходи від нерухомого майна, дивіденди, проценти та роялті.

Враховуючи існування принципу свободи ведення підприємницької діяльності та, відповідно, свободи вибору юрисдикції для діяльності компанії та оподаткування прибутку, компанії що працюють у електронному секторі економіки мають можливість створювати компанії що генерують основний прибуток у низькоподаткових юрисдикціях. Внаслідок усталеного розподілу прав на оподаткування доходів між країнами резидентності та країнами джерела, шляхом класифікації власного продукту що генерує дохід як «доходу від підприємницької діяльності», підприємства здатні уникати оподаткування таких

³³ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022); Володимир Г. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. Шаповалов Петров, 2016. 1088 с.

доходів в країні джерела та можуть оподатковувати весь дохід тільки в країні резидентності, в якій зазвичай мінімальні ставки податку на прибуток (або які оподатковують тільки національні, а не світові доходи).

Оподаткування переважної більшості (чи навіть всіх) прибутків у країні резидентності є можливим завдяки класифікації доходів суб'єктів діяльності що задіяні в цифровій економіці як «доходи від підприємницької діяльності» чи «інші доходи» замість «роялті».³⁴ Відповідно до модельної конвенції ОЕСР, стаття 7 що регулює оподаткування доходів від підприємницької діяльності визначає такі доходи як «всі інші крім доходу від майна, доходу від нерухомості, доходу постійного представництва, роялті, дивідендів та процентів».³⁵ Одночасно, положення має застосовуватися до прибутку, що отриманий компанією внаслідок її підприємницької діяльності в іншій юрисдикції в якій та має постійне представництво, та який внаслідок застосування методів трансфертного ціноутворення для розподілу між головним офісом та постійним представництвом був віднесений до головного офісу.³⁶ Оскільки це правило оподаткування доходів підприємницької діяльності в іншій юрисдикції створювалося в час, коли отримувати прибуток за кордоном компанія без наявності представництва могла в лічених випадках, правило, що працювало раніше для уникнення випадків подвійного оподаткування доходу, призвело до неоподаткування доходу в країні джерела, або подвійного неоподаткування доходу, якщо країна резидентності справляє податок тільки з національних, а не

³⁴ Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Протокол : Конвенція Королівство Швеція від 15.08.1995 р. : станом на 4 черв. 1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752_001#Text (дата звернення: 16.06.2022); Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Протокол : Конвенція Королівство Данія від 02.02.2021 р.: станом на 21 серп. 1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208_669#Text (дата звернення: 16.06.2022); Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Конвенція Королівство Бельгія станом на 21 лют. 1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688#Text (дата звернення: 16.06.2022)ю

³⁵ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022) – page 174

³⁶ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022) – pages 174-175

міжнародних доходів.³⁷ Також, отримання активних доходів на території держави джерела доходу без утворення постійного представництва, та оподаткування їх як доходів від підприємницької діяльності виключно в країні резидентності відповідно до статті 7 конвенцій про уникнення подвійного оподаткування порушує сам дух і принципи податкової політики, які малися на увазі під час створення сучасних правил оподаткування.

В той же час, якщо вважати доходи в секторі цифрової економіки пасивними, по відношенню до них, найближчим за духом типом доходу, що визначений сучасним податковим законодавством, є роялті. За законодавством України роялті визначаються як доходи, що отримані за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності.³⁸ В міжнародному податковому праві визначення роялті майже ідентичне.³⁹ При цьому, плата за використання програми чи будь-якого іншого об'єкту інтелектуальної власності кінцевим споживачем не вважається роялті. Оскільки доходи цифрової економіки отримуються переважно від продажу прав на використання програмного забезпечення, хмарних послуг чи обробки та реалізації даних, клієнти отримують виключно право користатися продуктом, що охороняється авторським правом, проте сам продукт чи авторське право вони не отримують.⁴⁰ Таке тлумачення роялті та відсутність нової класифікації доходів в цілях оподаткування для нових форм ведення підприємницької діяльності породжує проблему неврегульованості цілого сектору економіки в частині оподаткування доходів та вимагає переосмислення концепцій та класифікації доходів в існуючій системі.

³⁷ Hongler P., Pistone P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. SSRN Electronic Journal. 2015. URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2591829> (date of access: 16.06.2022) – page 15

³⁸ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022) - підпункт 14.1.225 пункту 14.1 статті 14

³⁹ Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022) – Article 12

⁴⁰ Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments. TAX TREATY CHARACTERISATION ISSUES ARISING FROM E-COMMERCE. WORKING PARTY NO. 1 OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf> (date of access: 16.06.2022)

Іншим способом оподаткування державою доходів та інвестицій нерезидентів на власній території держави є застосування згаданої раніше територіальної системи оподаткування доходів. Згідно з нею підлягати оподаткуванню держави будуть доходи постійних представництв нерезидентів на її території. Постійним представництвом є фізичне місце діяльності компанії на території іншої держави шляхом розміщення там персоналу, устаткування (в тому числі серверів чи автоматів надання послуг), офісу, виробничих потужностей, складів для реалізації продукції і таке інше.⁴¹ Можна сказати, що за задумом постійне представництво є юридичною фікцією, що створене для розподілу податкових зобов'язань компаній між країнами резидентності та країнами ведення господарської діяльності, країнами джерела доходу, щоб дозволити платникам податків запобігати юридичному подвійному оподаткуванню в обох країнах.⁴²

Чинне визначення постійного представництва, в тому числі зі змінами що введені планом BEPS, частково дозволяє оподаткувати прибутки сектору електронної комерції (продаж товарів на онлайн майданчиках) у країнах джерела доходів шляхом визнання постійним представництвом складів для зберігання товарів з метою їх подальшого перепродажу чи наявність маркетингового персоналу що займається роботою з ринком. Проте, існує дві глобальні проблеми.

По-перше, шляхом роздроблення задач між компаніями групи, представництвом і головним офісом, ті представництва що можуть утворюватися відповідно до чинного визначення, кваліфікуються як некомерційні, оскільки займаються виконанням допоміжної і підготовчої діяльності, як от аналіз ринку, обслуговування чи маркетинг, і, відповідно, не

⁴¹ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022) - підпункт 1.1.193 пункту 1.1 статті 1; Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (date of access: 16.06.2022) – Article 5

⁴² Hongler P., Pistone P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. SSRN Electronic Journal. 2015. URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2591829> (date of access: 16.06.2022) – page 16

підлягають оподаткуванню.⁴³ Відповідно, наявне визначення допомагає оподаткувати доходи електронної комерції в країні джерела лише частково.

По-друге, наявне визначення зовсім не діє можливості оподатковувати інші сфери цифрової економіки в країні джерела, оскільки найчастіше такі підприємства не мають будь-якої фізичної присутності в країні отримання доходу щоб провокувати визнання будь-якого представництва.

Велика кількість країн джерел доходу є ключовою характеристикою сучасних бізнес-моделей у сфері цифрової економіки як наслідок процесів глобалізації. Ця властивість має знайти своє належне відображення у податковій політиці стосовно визначення постійного представництва без фізичної присутності в юрисдикції, що відповідатиме вимогам часу та економіки, щоб захистити суверенітет країн джерел доходу на оподаткування прибутків, що отримані завдяки їх ресурсам та на їх території, та чий ринок експлуатується відповідно до нових моделей ведення бізнесу.

Проте, навіть наявність постійного представництва не повністю вирішує питання оподаткування доходів нерезидентів на території держави джерела доходів. Сума прибутку постійного представництва, яку може оподатковувати держава в якій таке представництво зареєстроване, визначається на підставі аналізу трансфертного ціноутворення, що заснований на аналізі функцій та ризиків які несе постійне представництво. Відповідно до авторизованого підходу ОЕСР до віднесення прибутку компанії до її постійного представництва, таке віднесення прибутку має здійснюватися у два кроки: (1) розподіл функцій, ризиків, активів і вільного капіталу між постійним представництвом та головним офісом; та (2) ідентифікація та ціноутворення операцій між головним офісом та представництвом шляхом визначення характеру операцій на основі функцій,

⁴³ Постанова Верховного Суду, Касаційного адміністративного суду від 17.10.2019 р. у справі № N 2а-16434/12/2670. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/85153986>

ризиків, активів та вільного розподілу капіталу, здійснених на першому етапі та визначення ціни для операцій між ними на основі принципу витягнутої руки.⁴⁴

Значним джерелом доходу підприємств цифрової економіки є дані. Навіть якщо компанія, що займається збором даних має присутність у відповідних юрисдикціях збору даних у користувачів, вкрай складно оцінити реальну вартість зібраних даних та витрати понесені на їх отримання, через що, в свою чергу, ускладнюється розрахунок прибутку, що має бути віднесений до такого представництва або компанії у юрисдикції, де збираються дані.⁴⁵

Додатковим викликом є мультинаціональність операцій між компаніями.⁴⁶ Так, наприклад, компанія власник соціальної мережі в країні А має компанію, що створила соціальну мережу, в країні Б залучає учасників до соціальної мережі та збирає їхні дані, в країні В має компанію що опрацьовує та продає ці дані в обмін на рекламу та врешті продає рекламу учасникам мережі у країні Б отримуючи прибуток від реклами від сторонньої компанії з країни С. Враховуючи складність оцінки даних, отриманих на кожному етапі створення мережі, а саме залучення аудиторії, обробки даних та залучення й розповсюдження реклами, як зазначалося вище, складно розподілити отриманий групою компаній прибуток між юрисдикціями. Зрозуміло, що основний прибуток компанії у вигляді обробки та продажу даних для реклами відбувся в країні В, проте це було б неможливо без створення мережі в країні А та залучення користувачів, у яких дані були отримані, в країні А.

Така мультинаціональність операцій, навіть у випадку фізичної присутності групи в кожній з юрисдикцій, ускладнює аналіз із віднесення доходів до кожної з юрисдикцій шляхом застосування існуючих методів трансфертного ціноутворення. Таким чином, навіть при вирішенні питання

⁴⁴ Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Action 7 - 2018 Final Report. OECD, 2018. URL: www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm (date of access: 16.06.2022)

⁴⁵ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 103

⁴⁶ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 104

визнання постійного представництва в країні отримання доходу, необхідно для належного оподаткування створити методики для аналізу цінності окремих видів діяльності в сфері цифрової економіки. Це, в свою чергу, необхідно для вироблення концепції та методів трансфертного ціноутворення для визначення суми прибутку компанії, що має бути віднесена до постійного представництва в конкретній країні на основі вартісності діяльності компанії на ринку цієї конкретної країни.

1.3. Механізми податкового планування для мінімізації податкового навантаження

Для мінімізації податкового навантаження компанії можуть використовувати декілька методів. По-перше, в секторі цифрової економіки компанії можуть не оподатковувати доходи у країні де вони їх безпосередньо заробляють шляхом виведення доходу з під юрисдикції держави як завдяки відсутності місця знаходження на території держави (відсутність виконавчої юрисдикції), так і шляхом зміни класифікації доходу, наприклад, з роялті на прибуток від підприємницької діяльності, щоб право на його оподаткування мала тільки країна резидентності особи, а не країна джерела походження доходу (відсутність матеріальної юрисдикції). По-друге, мультинаціональність структур груп дозволяє розподіляти функції, доходи і витрати між юрисдикціями, тим самим зменшуючи прибуток (шляхом штучного збільшення витрат) компаній що знаходяться у юрисдикціях з високою ставкою корпоративного податку, та передавати основні доходи й переміщувати основні функції в країни, де ставка корпоративного податку мінімальна.⁴⁷

До прикладу, стандартна структура групи компаній, що займається розробкою онлайн-застосунків чи інтернет-майданчиків виглядає наступним чином: в країні А, імовірно, з високою ставкою корпоративного податку, та

⁴⁷ Gifford W. C. International Tax Planning. Stanford Law Review. 1974. Vol. 26, no. 6. P. 1484. URL: <https://doi.org/10.2307/1228005> (date of access: 16.06.2022).

великою кількістю кваліфікованих працівників у сфері програмування створюється компанія що займається написанням програми, рушія чи платформи, яка в майбутньому буде продаватися. При завершенні розробки, компанія продає право власності на програми компанії Б, що знаходиться у юрисдикції з низькою ставкою корпоративного податку та укладає договір майбутньої підтримки діяльності програми та її подальшої розробки з тією компанією. Одночасно, частина працівників що займаються обслуговуванням програми переміщуються в юрисдикцію Б та працевлаштовуються у тій компанії. Оскільки група хоче вийти на ринок країн В, Г та Д, в цих юрисдикціях створюються постійні представництва компанії що зареєстрована в країні Б чи нові компанії, що займаються виключно маркетинговою діяльністю. Оскільки діяльність представництв носить лише допоміжний характер, вони будуть вважатися некомерційними та оподатковуватись не будуть. Компанію що задіяні в маркетингу будуть отримувати прибуток у вигляді винагороди від групи за маркетингову діяльність та будуть оподатковувати виключно цей прибуток, адже вони не є сторонами договорів підписки на використання програм групи, не мають кваліфікованого персоналу та активів щоб претендувати на частку доходів групи відповідно до аналізу з трансфертного ціноутворення. Основні прибутку будуть оподатковуватись у країні Б, оскільки компанія що зареєстрована в тій країні володіє правами на програму, має персонал, виконує значні функції в групі та укладає контракти підписки на використання програм. Компанія в країні А мала б також оподатковувати дохід від продажу прав на програми компанії з країни Б та доходи за договором про спільну подальшу розробку програми, але вона, по перше, може скоригувати річні прибутки на суму витрат понесених під час розробки програмного забезпечення в перші роки та в подальшому користуватися пільговим податковим режимом (на кшталт IP-box) оскільки займається створенням цифрової продукції та має більшість витрат пов'язаних саме з розробкою такого продукту.⁴⁸

⁴⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 173 - 176

У світовій практиці вже відомі справи проти мультинаціональних корпорацій, що створювали подібні структури для мінімізації податкового навантаження. Сполучене королівство засуджувало Starbucks за те, що відповідно до податкових звітів компанія виявлялася майже неприбутковою у Сполученому королівстві і відповідно платила мінімальні податки.⁴⁹ Компанія виявлялася мінімально прибутковою, оскільки списувала значні витрати на проценти за позиками від інших компаній групи, 6% доходів від продажів виплачувалося у вигляді роялті за право використання торгової марки, а інша частина доходів зменшувалася на суму негативного фінансового результату до оподаткування в перші рік діяльності компанії, коли витрати на побудову бізнесу та маркетинг були вищу за доходи.

Іншим яскравим прикладом є колишня структура Google, відповідно до якої основні прибутки групи акумулювалися у компанії що мала подвійну резидентність (Ірландія та Бермуди), сплачувала податки на Бермудах, оскільки звідти здійснювалось управління компанією, але користувалася правами за конвенціями про уникнення подвійного оподаткування як ірландська компанія. Інші ж компанії групи, що діяли на європейських ринках, прибутки що отримували або відносили до прибутку вищезгаданої компанії з подвійною резидентністю за функціонально-ризиковим аналізом, або ж зменшували на суму роялті за суб-ліцензією, що сплачували на користь тієї самої компанії.⁵⁰

Виходячи з наведеного аналізу, майбутнє податкове законодавство має виконувати наступні цілі:

- надавати право державі претендувати на доходи з джерелом їх походження в цій державі шляхом визнання представництва за місцем отримання доходу та діяльності на цифровому ринку;
- забезпечувати справедливий розподіл доходів групи між юрисдикціями діяльності за новими правилами трансфертного

⁴⁹ Public Accounts Committee. Public Accounts Committee Meeting. Select committee - Parliamentlive.tv. URL: <https://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c> (date of access: 16.06.2022).

⁵⁰ Gifford W. C. International Tax Planning. Stanford Law Review. 1974. Vol. 26, no. 6. P. 1484. URL: <https://doi.org/10.2307/1228005> (date of access: 16.06.2022).

ціноутворення, що будуть враховувати цінність збору інформації у користувачів на території країн та реалізації їм продукції та реклами;

- запобігати створенню штучних структур для виведення доходу з - під оподаткування в юрисдикціях його отримання; та
- створити механізм для належної класифікації платежів та операцій, що здійснюються у сфері цифрової економіки задля належного розподілу прав оподаткування між юрисдикціями.

1.4. Принципи, на яких має будуватися новий механізм оподаткування цифрового сектору економіки

Внаслідок визначених викликів сучасного податкового права, що набувають все більшого розголосу у зв'язку з домінуванням цифрової економіки, стає очевидною потреба у зміні або створенні нової податкової політики. Оскільки податкове право є цілісною галуззю права, будь-які нововведення мають керуватися не тільки економічною доцільністю та належною фіскалізацією, а й визнаними принципами формування, дії та ефекту податкового законодавства.

Основні принципи податкового права України закріплені в статті 4 ПКУ. Доречними до теми що розглядається є такі принципи та засади як рівність усіх платників податку, фіскальна достатність та соціальна справедливість оподаткування, економічність та зручність оподаткування. Ці засади, зокрема, визначають, що система оподаткування не має дискримінувати платників податків що мають аналогічні умови, має забезпечувати достатні надходження до бюджету в залежності від платоспроможності платників податків та отриманих обсягів доходу, при цьому таким чином щоб адміністрування

податків не було надмірно складним та витратним, та щоб такий податок не впливав на конкуренцію на ринку.⁵¹

Міжнародна практика дещо розширює та деталізує перелік принципів, яких має дотримуватися податкове законодавство. Так, фінальний звіт ОЕСР щодо оподаткування цифрової економіки наголошує на необхідності дотримання таких стандартів: нейтральності, визначеності та простоти, ефективності та справедливості, а також гнучкості оподаткування.⁵² Важливо звернути увагу, що саме мається на увазі під цими принципами. Принцип нейтральності перетинається із принципом рівності, але спрямований він не на створення однакових правил для всіх форм ведення діяльності, а на створення правил, що будуть підібрані для специфічних характеристик кожного виду діяльності та дадуть можливість в рівній мірі оподатковувати всі види діяльності не створюючи штучно конкуренцію чи преференційні умови для якогось виду діяльності.⁵³ Відповідно до принципу визначеності та простоти податкових політик, закон має бути зрозумілим та простим в його імплементації, а відповідно до принципу ефективності податкове законодавство має створювати реально діючий механізм для збору та сплати податків, щоб не створювати умов для уникнення оподаткування або для зайвих витрат при адмініструванні податків.⁵⁴ Гнучкість податкового законодавства передбачає можливість закону адаптуватися під нові форми ведення господарської діяльності та належним чином оподатковувати їх без необхідності змінювати чинне законодавство, а принцип справедливості відстоює не тільки справедливість розподілу податкового навантаження усередині країни, а й справедливий розподіл доходів та прав на їх оподаткування між юрисдикціями, в яких здійснюється діяльність

⁵¹ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022) – стаття 4

⁵² Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 20

⁵³ Там само; Association of International Certified Professional Accountants. Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals. Association of International Certified Professional Accountants, 2017. 13 p. URL: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁵⁴ Там само.

одного підприємства чи групи компаній.⁵⁵ Додатково, міжнародна практика та доктрина наголошують на тому, що податкове законодавство не має впливати на формування ринку та впливати на рішення підприємців, тобто не створювати умови за яких ведення господарської діяльності буде продиктоване податковими вигодами а не економічною доцільністю.⁵⁶

Враховуючи перелічені вище принципи оподаткування, можна виокремити основні характеристики ідеального податкового законодавства, що буде застосовуватися до оподаткування доходів цифрової економіки. Воно має бути чітким і стабільним, щоб його вимоги були зрозумілими транснаціональним корпораціям що діють на українському ринку та відсутність постійних змін не відлякувала інвесторів та акторів ринку. Також, законодавство має чітко визначати механізм збору податку та всі його елементи, щоб одночасно у платника не виникало складнощів із визначенням та сплатою свого зобов'язання та у держави із перевіркою виконання зобов'язань відповідних платників податку. Наступною метою є досягнення справедливості та ефективності податкового законодавства, щоб воно однаково врегульовувало всіх учасників ринку, не даючи при цьому ані можливості уникати сплати податку на території України, ані надавати право оподатковувати доходи що мають джерело походження в Україні в іншій юрисдикції.

⁵⁵ Association of International Certified Professional Accountants. Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals. Association of International Certified Professional Accountants, 2017. 13 p. URL: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁵⁶ Minnesota Center of Fiscal Excellence. Taxing Decisions Matter: A Guide to Good Tax Policy. Policy - Minnesota Center for Fiscal Excellence. URL: <https://www.fiscalexcellence.org/our-studies/tax-policy-primer.pdf> (date of access: 16.06.2022)

РОЗДІЛ 2. ВИМОГИ ПЕРШОГО КРОКУ ПЛАНУ BEPS ТА PILLAR 1, PILLAR 2 ОЕСР

Визнання проблем оподаткування доходів цифрового сектору економіки світовим співтовариством знайшло своє відображення у першому кроці плану BEPS. Назва плану це аббревіатура від Base Erosion and Profit Shifting, тобто розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування. Як випливає із самої назви, план покликаний запобігати стратегіям податкового планування, що призводять до розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з під оподаткування, зокрема шляхом створення локальних та міжнародних правил та інструментів, що покликані забезпечити оподаткування прибутку там, де здійснюється економічна діяльність, яка приносить прибуток, і де створюється вартість відповідних продуктів.⁵⁷

Стратегії податкового планування що використовуються компаніями які діють у сфері цифрової економіки та котрі описані в попередньому розділі, завдяки недолікам національного та міжнародного податкового законодавства дозволяють штучно переміщати прибутки корпорацій до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування та де фактично компанія, найчастіше, не створює основний продукт та не генерує реальний прибуток. Для виправлення недоліків законодавства та уникнення зловживаннями з боку підприємств що діють у сфері цифрової економіки, перший крок плану BEPS оголосив про необхідність вирішення податкових проблем, викликаних цифровізацією, шляхом створення законодавства, що буде врегульовувати два ключові питання в цій сфері: (1) розподіл прав на оподаткування доходів між юрисдикціями; та (2) глобальна боротьба із виведенням прибутку з-під оподаткування.⁵⁸

⁵⁷ OECD. BEPS Actions - OECD BEPS. BEPS - Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (date of access: 16.06.2022).

⁵⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022); Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. OECD, 2018. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en> (date of access: 16.06.2022); Sanghavi D., Sóvág P. Re: Public Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (13 February - 6 March, 2019). SSRN Electronic Journal. 2019. URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3349119> (date of access: 16.06.2022); Inclusive Framework on BEPS. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the

Для реалізації першого кроку ОЕСР у 2015 році випустила звіт про виклики цифрової економіки⁵⁹, що спонукав держави вводити односторонні заходи для оподаткування прибутків сектору цифрової економіки.

Розуміючи необхідність спільного світового підходу до вирішення проблем, та на основі здобутого досвіду окремих країн, у 2019 році ОЕСР запропонувала загальні принципи та тенденції для створення податкових політик для реалізації першого кроку плану BEPS⁶⁰ та ініціювала публічні обговорення, в тому числі в рамках великої сімки, великої двадцятки та програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS (Inclusive Framework on BEPS), до якої ввійшли 134 країни, у тому числі Україна.⁶¹

Внаслідок публічних обговорень в програмі розширеного співробітництва в липні 2021 року, 134 країни учасники дійшли згоди про розробку та подальшу реалізацію плану, що складається з двох кроків – Pillar 1 та Pillar 2.⁶² В жовтні 2021 року країни учасники обговорення погодили основні аспекти плану з двох кроків. Наразі світове співтовариство проводить обговорення із механізму реалізації плану та втілення двох його кроків – Pillar 1 та Pillar 2. Очікується, що нові правила оподаткування запрацюють із 2023 року. Станом на зараз, позиція ОЕСР та членів програмі розширеного співробітництва полягає у тому, щоб замінити всі існуючі правила оподаткування цифрового сектору економіки введені країнами на односторонній основі на уніфікований підхід, що викладені у Pillar 1 та Pillar 2. Оскільки заходи націлені на оподаткування виключно найбільших транснаціональних корпорацій та будуть застосовуватися не більше ніж до декількох сотень компаній, в разі успішної дії

Economy – Policy Note. Home page - OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁵⁹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022);

⁶⁰ Inclusive Framework on BEPS. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. Home page - OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁶¹ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Paris : OECD, 2019. 40 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁶² Там само.

правил через сім років планується розширення меж їх застосування та охоплення менших корпорацій за розмірами їх прибутку.⁶³

2.1. Правила, що будуть введені шляхом прийняття Pillar 1

Перша частина плану, Pillar 1, спрямована на адаптацію міжнародної системи оподаткування до нових моделей ведення бізнесу шляхом зміни правил розподілу прибутку між юрисдикціями та правил визнання присутності компаній у певній юрисдикції. Правила передбачають розширення прав країн-ринків на оподаткування доходів компаній, що отримуються від користувачів на їх території, та в яких корпорації ведуть активну економічну діяльність або у вигляді реалізації продуктів чи послуг, або шляхом управління бізнес-процесами групи.⁶⁴ При цьому, право на оподаткування таких доходів виникатиме у юрисдикцій незалежно від наявності на їх території постійного представництва компаній групи в звичному розумінні, тобто фізичного місця ведення господарської діяльності. Варто зауважити, що правила будуть застосовуватися лише до груп компаній із світовим доходом понад 20 мільярдів євро та прибутковістю до оподаткування щонайменше 10 відсотків.⁶⁵ У разі успішної дії нових правил ці порогові значення планують зменшити протягом наступних семи – десяти років.

Ключовими складовими Pillar 1 є наступні три нововведення: (1) створення нового права на оподаткування визначеної частки прибутків транснаціональних корпорацій (групи компаній) на рівні країни-ринку (Amount A); (2) розробка механізму визначення стандартної винагороди за «базову» маркетингову та ритейлінгову діяльність у країні-ринку відповідно до принципу

⁶³ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> - page 18

⁶⁴ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (date of access: 16.06.2022) – page 11

⁶⁵ OECD. Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope. Home page - OECD PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf> (date of access: 16.06.2022) – page 5

витагнутої руки (Amount B); і (3) сприяння податковій визначеності за допомогою нових механізмів запобігання та вирішення спорів в податковій сфері.⁶⁶

2.1.1. Правила оподаткування, що будуть введені в Amount A

Перша складова, Amount A, є найважливішою, оскільки створює механізм для оподаткування прибутків транснаціональних корпорацій в країнах-ринках, в яких група не має фізичної присутності, та є наразі найбільш доопрацьованою.

За загальним правилом держава має право оподатковувати доходи осіб, що мають фізичну присутність на її території: зареєстровану юридичну особу чи постійне представництво.⁶⁷ Щоб мати можливість оподатковувати прибутки компаній, що ведуть діяльність у сфері цифрової економіки, Amount A пропонує створити альтернативну концепцію представництв.

Відповідно до розробок Amount A, право оподатковувати прибуток від продажів товарів та послуг на своїй території отримають країни, в яких група компаній отримала 1 000 000 євро доходу (якщо ВВП країни більше 40 мільярдів євро), або 250 000 євро (якщо ВВП країни менше 40 мільярдів євро).⁶⁸ Конкретний вид доходів, що будуть зараховуватися до цих порогових значень, ще має бути визначено в майбутньому в рамках обговорень у програмі розширеного співробітництва. Загалом, це будуть доходи від рекламних послуг, продажу персональних даних та продажу цифрових продуктів чи послуг.⁶⁹

Для належного функціонування податку також необхідно визначити платника податку та об'єкт / базу податку, тобто суму з якої буде сплачуватися

⁶⁶ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (date of access: 16.06.2022) – page 11

⁶⁷ Prof Dale Pinto. Exclusive Source or Residence-Based Taxation Is a New and Simpler World Tax Order Possible?. URL: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/pdf/bifd070703.pdf>

⁶⁸ Inclusive Framework on BEPS. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. Home page - OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (date of access: 16.06.2022).

⁶⁹ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 71 - 81

податок у країні-ринку. Для більш об'єктивного врахування бази податку основою виміру було вирішено встановити прибуток та дохід всієї групи компаній, а платником податку – холдингову компанію групи.⁷⁰

Вся концепція надалі буде ґрунтуватися довкола ідеї рівня «прибутковості» групи. «Прибутковість» це процент, що визначається як відношення суми прибутку до оподаткування всієї групи до розміру доходу цієї групи. Такий підхід допоможе одночасно врахувати загальну прибутковість групи та визначити справедливую частку прибутку із врахуванням усіх коригувань, що може бути віднесена до країни-ринку. Об'єкт та база оподаткування, що відносяться до країн ринків, буде визначатися шляхом формули, що заснована на «прибутковості» групи, а не шляхом застосування принципу «вितягнутої руки», що застосовується для розподілу звичайних прибутків між юрисдикціями на основі аналізу функцій та ризиків, що понесені компаніями чи представництвами у кожній окремій країні.⁷¹ Виходячи з презумпції того, що дохідність компанії формується не тільки завдяки продажам, а й діяльності що передуює створенню продукту, бренду, управлінню, тощо, країни дійшли консенсусу, що право на оподаткування більшої частини прибутку групи має залишатися країнам де здійснюється ключова діяльність з управління, розробки продукту, його використання та організації його реалізації, а лише менша частина має перерозподілятися між країнами-ринками.

Для розподілу прибутку та визначення об'єкта / бази оподаткування було визначено, що весь прибуток групи має ділитися на дві частини: рутинний прибуток та залишковий прибуток (*residual profit*). Рутинний прибуток визначається як грошове визначення 10% прибутковості групи. Врахування його відбудуватиметься наступним чином: від розміру прибутку до оподаткування (уявімо, 6 500 мільйонів умовних одиниць) буде відніматися 10% доходів групи

⁷⁰ Там само.

⁷¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 123 - 127

(уявімо, розмір доходів групи – 25 000 мільйонів умовних одиниць).⁷² Таким чином, рутинний прибуток буде складати 4 000 мільйонів умовних одиниць. Відповідно, залишковий прибуток буде складати 2 500 мільйонів умовних одиниць.

Однак, країни члени програми розширеного співробітництва вирішили що країни-ринки можуть претендувати тільки на 25% залишкового прибутку,⁷³ оскільки групи що будуть обкладатися податком здійснюють різноманітні види діяльності, не пов'язані з реалізацією цифрових продуктів та послуг, які також генерують залишковий прибуток, і, отже, значна частина залишкового прибутку групи повинна продовжувати розподілятися відповідно до існуючих правил трансфертного ціноутворення з огляду на такі фактори, як торговельні нематеріальні активи, задіяний капітал, ризики тощо.⁷⁴ Таким чином, виходячи з умовних значень, що запропоновані вище, країни-ринки зможуть розподілити між собою тільки 1 000 мільйонів умовних одиниць.

Розподіл 25% залишкового прибутку між країнами, що можуть претендувати на оподаткування, буде відбуватися в залежності від співвідношення обсягу доходу, що отримала група в конкретній країні-ринку до загального отриманого доходу. Так, якщо в країні А група отримала 5 000 мільйонів умовних одиниць доходу, країна А зможе претендувати на оподаткування 20% із 25% залишкового прибутку, що дорівнює 200 мільйонів умовних одиниць, оскільки доходи з країни А (5 000 мільйонів умовних одиниць) складають 20% загальних доходів групи (25 000 мільйонів умовних одиниць).

⁷² OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>; Byrnes W. Byrnes' Comments on the OECD's "Unified Approach" to Allocation of Profits of Digital Business - Kluwer International Tax Blog. Kluwer International Tax Blog. URL: <http://kluwertaxblog.com/2019/10/10/byrnes-comments-on-the-oecd-unified-approach-to-allocation-of-profits-of-digital-business/> (date of access: 16.06.2022).

⁷³ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> - page 2

⁷⁴ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 123 - 125

Обсяг прибутку, що країна-ринок має право оподатковувати, буде підлягати оподаткуванню в цій країні за правилами тієї країни за аналогією із прибутком постійного представництва. Подвійного оподаткування не виникатиме, оскільки до оподаткованих прибутків буде застосовуватись звільнення за режимом, що передбачений у відповідних конвенціях про уникнення подвійного оподаткування.

Із наявної концепції оподаткування доходів електронного сектору економіки, що запропонував Amount A Pillar 1 впливає, що ОЕСР та країни члени вирішили піти шляхом визнання, так би мовити, електронного постійного представництва. За основу визнання такого представництва, за аналогією із терміном чи постійністю перебування фізичного місця діяльності в класичній концепції, обрано кількість доходу, що генерується в юрисдикції. Натомість, замість використання та доопрацювання вже існуючої концепції віднесення прибутку до певної юрисдикції за принципом «витягнутої руки», ОЕСР обрала механізм аналогічний тому, що використовується у США для визначення суми прибутку контрольованих іноземних компаній за актом IRC 951A Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI), що ґрунтується виключно на сталій математичній моделі та залежить від прибутковості компаній, а не вартісності функцій та ризиків, що відносяться до певної юрисдикції.⁷⁵ На мій погляд, використання такого підходу є напівмірою, оскільки досі частина прибутку компаній розподіляється між юрисдикціями на основі аналізу із трансфертного ціноутворення, а інша штучно визначена частина, без належного обґрунтування саме такого поділу з точки зору ведення підприємницької діяльності, а не економічної зручності, за правилами окремої математичної моделі. Здається, в даній ситуації було б більш доречно пристати цілісно на якусь одну з моделей обрахунку та розподілу прибутків між юрисдикціями в цілях оподаткування.

⁷⁵ Internal Revenue Service. Concepts of Global Intangible Low-Taxed Income Under IRC 951A. Internal Revenue Service | An official website of the United States government. URL: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/global_intangible_low_taxed_income.pdf (date of access: 16.06.2022).

В якості першого варіанту, варто було б або відмовитись від старого принципу «вितягнутою руки» для розрахунку справедливої частки доходу для кожної юрисдикції в залежності від реальних обсягів та вартості вкладу діяльності на її території в загальний дохід компанії, вартість якого розраховується відносно ринкової вартості аналогічних послуг чи продуктів, та замінити остаточно на новий механізм розрахунку, як, наприклад, із прив'язкою до прибутковості компанії і поділу надмірного прибутку між юрисдикціями в залежності від внеску у частку фінансового успіху групи. Або ж, альтернативно, існував варіант доповнити існуючі механізми трансфертного ціноутворення додавши в ряд активів чи дій, що генерують прибуток та оцінюються як внесок юрисдикції, що генерує дохід, фактор покупців, та надати йому оцінку у вигляді, наприклад, відсотку від вартості продукції, доданої вартості, різниці між собівартістю продукції та ціною її реалізації.

Враховуючи можливий простір для критики запропонованого у Pillar 1 підходу, альтернативні варіанти оподаткування цифрових доходів в країнах-ринках та критику наявного підходу буде висвітлено у підрозділі 2.3 далі.

2.1.1. Правила оподаткування, що будуть введені в Amount B

В той час як перша частина Pillar 1 спрямована на відхід від концепції розподілу прибутку між юрисдикціями на основі принципу «вितягнутої руки» і заміни його на розподіл прибутку всієї групи за визначеною формулою, друга частина Pillar 1 буде врегульовувати питання використання принципу «вितягнутої руки» для діяльності дистриб'юторів та визначення ринкової винагороди за базову маркетингову діяльність та діяльність у сфері роздрібною торгівлі.⁷⁶

⁷⁶ Inclusive Framework on BEPS. Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. Home page - OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (date of access: 16.06.2022) – page 6

Відхід від принципу «витагнутої руки» в Amount A обґрунтовується тим, що цей принцип не пристосований до оцінки діяльності що відбувається без фізичної присутності та не генерує додаткову вартість кінцевого продукту.⁷⁷ Проте, діяльність в сфері цифрової економіки не обмежується цифровою реалізацією продуктів по всьому світу без фізичної присутності в країнах-ринках. Частина підприємств цифрової економіки веде свою діяльність у вигляді онлайн платформ із роздрібного продажу товарів, що вимагає наявності складів, маркетингових чи логістичних відділів у країні продажу чи, щонайменше, в географічному регіоні. Також, будь-якій діяльності із реалізації продукту на ринку передують процес маркетингу, аналізу ринку та реклами продукту. Оскільки наразі немає ефективного механізму для встановлення виміру компенсації за подібні дії, групи можуть штучно завищувати чи занижувати винагороду своїм компаніям чи представництвам, що займаються відповідною діяльністю.⁷⁸ Визнаючи цю проблему, ОЕСР запропонувала дійти згоди стосовно визначення загального та стандартно рівня відшкодування за базову маркетингову діяльність та діяльність у сфері роздрібної торгівлі у спосіб, який відповідає принципу «витагнутої руки».

Наразі чіткі правила не розроблені і погодженою є тільки загальна концепція підходу. Оскільки підхід ціноутворення запропонований в Amount B застосовуватиметься до певних компаній чи представництв групи, які здійснюють базову маркетингову та дистриб'юторську діяльність, відповідні операції компаній чи представництв мають оцінюватися за факторами, що погоджені в Розділі I Керівництва з трансфертного ціноутворення ОЕСР: функції що виконуються, наявність активів, наявність ризиків, які виникають під час здійснення контрольованої операції, мають відповідати аналогічним що виникають у незалежних контрагентів що здійснюють подібні функції. Також,

⁷⁷ Marco Adda, Francesco Saverio Scandone, Umberto Lorenzi. The New Taxing Right under Pillar One: Preliminary Thoughts on Potential Implications for MNEs. International Transfer Pricing Journal, 2021 (Volume 28), No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2021_01_int_5.html

⁷⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – pages 168-171

існує мета визначити фіксований прибуток для подібної діяльності, що буде здійснено шляхом поділу функцій на позитивний та негативний списки, для визначення таких, що мають братися до уваги при оцінці та таких, що мають ігноруватися.⁷⁹

Оскільки Amount B не є достатньо доопрацьованим щоб аналізувати його вплив на оподаткування груп та компаній, що діють у сфері цифрової економіки. Тим не менше, варто зауважити, що даний крок імплементує зміни в класичний механізм визначення прибутку, що має відноситися до певних юрисдикцій в цілях оподаткування за принципом «вितягнутої руки», що дозволить більш ефективно відносити прибутки від електронної комерції та онлайн роздрібних продажів до юрисдикцій, в яких вже наразі визнається представництво на основі наявності складу чи персоналу, що виконує маркетингові та логістичні функції. Очевидно, це нововведення не має розглядатися в ізоляції від інших змін, що запропоновані в плані BEPS, до прикладу, пропозицій розширення поняття постійного представництва що дозволяє визнавати місцем ведення господарської діяльності склади товарів для їх зберігання з метою подальшого перепродажу, та виокремлення функцій, що не мають визначатися як допоміжні та підготовчі, для зміни класифікації некомерційних представництв, що не підлягають оподаткуванню на постійні представництва, що оподатковуються за загальними правилами як незалежна юридична особа.

2.2. Правила, що будуть введені шляхом прийняття Pillar 2

В той час як Pillar 1 концентрується на питанні надання права оподатковувати частину прибутків групи країнам-ринкам в яких група не має фізичної присутності, але в яких отримує значні доходи, Pillar 2 фокусується на питанні справедливого рівня ефективної податкової ставки для транснаціональних корпорацій та уникнення суто податкової конкуренції

⁷⁹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en> (date of access: 16.06.2022) – page 156

юрисдикцій для розміщення холдингових компаній та компаній що акумулюють основні прибутки.⁸⁰

Відповідно до чинних моделей податкового планування, підприємці намагаються структурувати власний бізнес таким чином, щоб холдингові компанії та компанії що виконують основні функції та несуть ключові ризики, та, як наслідок, що генерують основний дохід, знаходились у юрисдикціях з мінімальним рівнем оподаткування, насамперед, з мінімальною ставкою корпоративного податку. Таким чином, при виборі юрисдикції для створення компанії що буде акумулювати основні доходи, чи в тих випадках, де фізичне розташування компанії не грає надважливої ролі, основним чинником виявляється не стільки наявність відповідних кадрів чи інвестиційна привабливість країни, а рівень ставки податку та можливість його додатково зменшити. Подібні практики спонукають так звану гонку країн до дна⁸¹ – постійне зменшення ставки корпоративного податку заради того, щоб не втратити податкову привабливість юрисдикції для ведення бізнесу чи навіть стимулювати її.⁸²

Також, осторонь публічної уваги не залишились справи проти великих транснаціональних корпорацій як Amazon, Google чи Starbucks, основою яких стало обурення наднизькою ефективною ставкою податків загальних доходів групи. Розуміння суспільства, що ведення економічної діяльності у спосіб, що сприяє та навіть спрямований на зменшення рівня ефективною ставки податку, хоч і є законним, але не відповідає духу права, вилилося зокрема у створення правил мінімальної податкової ставки що вводиться шляхом прийняття Pillar 2.

Дійсно, правила Pillar 2 будуть застосовуватися до обмеженої кількості компаній по всьому світу. Правила про обов’язкову мінімальну ставку

⁸⁰ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> - page 3

⁸¹ BBC News. Yellen: 'Global race to the bottom' in corporate tax. BBC News. URL: <https://www.bbc.com/news/business-56500673> (date of access: 16.06.2022).

⁸² The Corporate Tax Haven Index / L. Ates et al. Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators. 2021. P. 89–111. URL: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198854722.003.0006> (date of access: 16.06.2022).

ефективного податку будуть застосовуватися до груп компаній з консолідованим річним доходом групи щонайменше 750 мільйонів євро, що визначається завдяки аналізу консолідованої фінансової звітності групи та шляхом аналізу саме консолідованого доходу всієї групи, включаючи компанії, всередині групи до яких правила Pillar 2 застосовуватися не будуть (як пенсійні чи інвестиційні фонди, неприбуткові організації, тощо), завдяки чому, в свою чергу, суми та обсяги внутрішньогрупових операцій не матимуть впливу на визначення граничного значення.⁸³ Для визначення того, чи досягнула група рівня прибутків щоб підпадати під сферу дії правил будуть братися до уваги показники групи за чотири останні роки, і якщо в принаймні двох роках із чотирьох порогові значення досягаються, правила будуть застосовуватися.⁸⁴

З одного боку, метою змін що пропонуються у Pillar 2 проголошується встановлення обов'язку транснаціональних корпорацій сплачувати податок за ефективною ставкою не нижче 15% у кожній юрисдикції, в якій вони діють.⁸⁵ Саме з цією метою для кожної компанії групи що підпадає під дію правил Pillar 2 буде проводитись окрема процедура визначення ефективної ставки податку.⁸⁶ Якщо ефективна ставка в будь-якій юрисдикції складає менше 15%, відповідно до Pillar 2 має підраховуватися сума додаткового податку, що має бути сплачений в якості надбавки для досягнення рівня оподаткування у 15%.⁸⁷

Тим не менше, цей додатковий податок буде сплачений не у юрисдикції в якій мінімальна ефективна ставка оподаткування не досягла визначеного рівня. Відповідно до запропонованої концепції, всю суму такої надбавки має сплатити в країні своєї резидентності кваліфікована материнська компанія.⁸⁸ Це правило

⁸³ OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html> – pages 8-9

⁸⁴ Там само.

⁸⁵ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/abb4c3d1-en/index.html?itemId=/content/publication/abb4c3d1-en> (date of access: 16.06.2022)

⁸⁶ OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html> – page 11

⁸⁷ Там само.

⁸⁸ Там само.

дещо нагадує правила оподаткування Контрольованих іноземних компаній, відповідно до яких податок на нерозподілений прибуток підконтрольних юридичних осіб з пасивними доходами та низькою ставкою ефективного податку має сплатити контролююча особа в своїй юрисдикції. За аналогією, кваліфікованою материнською компанією для цілей Pillar 2 буде вважатися компанія, що має контрольну частку в іншій компанії групи та не є підконтрольною будь-якій іншій компанії, але при цьому кваліфікованою материнською компанією не буде інвестиційний чи пенсійний фонд, державна компанія, державна компанія чи міжнародна організація: в такому випадку кваліфікованою материнською компанією буде компанія що відповідає вищезазначеним умовам але знаходиться нижче відповідно до корпоративної структури.⁸⁹

Дещо інші правила оподаткування будуть застосовуватися у випадках, якщо кваліфікована материнська компанія має ефективну ставку податку менше 15%, та до оподаткування компаній групи що мають ефективну ставку податку нижчу за гранично визначену, але не мають кваліфікованої материнської компанії, оскільки жодна компанія не володіє часткою в її акціонерному капіталі у розмірі 80% і більше, проте до кінця ці правила наразі ще не розроблені.

Зазначений та описаний вище підхід із реалізацією додаткового стягнення в країні материнської чи холдингової компанії був реалізований з подвійною метою. З одного боку, ці правила зобов'язують компанії платити додатковий податок через те, що вони користаються юрисдикціями із встановленим рівнем корпоративного оподаткування нижче мінімально узгодженого, і з іншого боку, позбавляють права країни із наднизькою ставкою податку претендувати на цей додатковий податок. Зрештою, цей механізм одночасно стимулює компанії обирати юрисдикції для ведення діяльності не тільки з огляду на привабливість податкового режиму у певній країні (оскільки вони все одно будуть зобов'язані «доплатити» до рівня ставки у 15%), а також стимулює держави припинити

⁸⁹ Там само, с. 9

вищезгадану «гонитву на дно» принаймні в контексті оподаткування найбільших корпорацій. Як наслідок, можна очікувати що країни зможуть більш ефективно конкурувати між собою за залучення інвестицій вед найбільших компаній на основі ефективності реформ, привабливості інвестиційного клімату чи наявності необхідного ресурсного потенціалу, а також найбільші компанії будуть сплачувати справедливу частку податку як компенсацію за умови, інфраструктуру та ресурси, що вони отримують з боку держав у яких ведуть свою діяльність.

2.3. Критика підходів, що запропоновані у Pillar 1 та Pillar 2

Загалом, підходи запропоновані у Pillar 1 та Pillar 2 відповідають викликам, що поставлені ерою цифрової економіки. Запропоновані правила здатні забезпечити оподаткування прибутків груп компаній цифрового сектору економіки, що донині могли консолідуватися у юрисдикціях з мінімальним рівнем оподаткування в яких розташовувалися холдингові компанії. Загалом, правила ефективно сприяють розширенню кількості країн що можуть претендувати на оподаткування прибутків та плануванню діяльності компаній і корпоративного структурування з огляду на комерційні, а не податкові чинники.⁹⁰

Критичним нововведенням Pillar 1 для оподаткування прибутків підприємств цифрового сектору економіки є створення нового права на оподаткування доходів компанії чи групи компаній без їх фізичної присутності у юрисдикції. Підхід Pillar 1 ґрунтується на принципі взаємозв'язку виникнення права оподаткування з перевищенням групою компаній граничних значень із отримання доходу в цій юрисдикції. Ця концепція наслідує практики визнання так званого цифрового представництва, що імплементували або розробляли деякі

⁹⁰ Vikram Chand, Alessandro Turina, Louis Ballivet. Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar 1 – A “2020 Compromise”? World Tax Journal, 2020 (Volume 12), No. 3. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2020_03_int_1.html#wtj_2020_03_int_1_s_1; Taxing the Digitalized Economy: Key Takeaways from the OECD Public Consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints / Harmen van Dam et al. International Transfer Pricing Journal, 2021 (Volume 28), No. 3. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2021_03_int_2.html

країни в якості односторонніх заходів із оподаткування доходів цифрової економіки, а саме Канада⁹¹, Австрія, Франція, Бразилія, Індія, Іспанія, Велика Британія.⁹² Визнання оподатковуваного представництва або права на оподаткування доходу саме за обсягом доходу є логічним з огляду на відповідність принципам податкового законодавства. Право стягувати податок з юридичних осіб у держави виникає в тому разі, якщо компанія здійснює активну та постійну діяльність на території держави та користується тими благами, що ця держава надає. Визнання права оподаткування за сумою доходу на її ринках відповідає цьому положенню та загальним принципам податкового права, оскільки значна виручка групи на території держави, що дає привід для визнання цифрового представництва або права на оподаткування доходу за Pillar 1, демонструє, що компанія здійснила певні інвестиції у поширення свого продукту на відповідному ринку, здійснювала маркетингову діяльність, локалізацію програм, тощо, що демонструє активність ведення бізнесу у юрисдикції; що компанія отримує від держави такі ресурси та умови, які необхідні для ефективного ведення бізнесу групи як захист прав інтелектуальної власності, підтримка цифрового середовища, постачання енергії, тощо, що демонструє вклад держави в фінансовий успіх групи; що компанія є економічно залежною від платників податків юрисдикції та очікує і надалі стабільно отримувати дохід у країні, що демонструє стабільність присутності у юрисдикції; що виконується принцип нейтральності оподаткування, адже рішення вести діяльність групи у юрисдикції не буде залежати від режиму оподаткування через обсягу доходу, що дозволяє загальній прибутковості перевищувати вартість ведення діяльності у юрисдикції; та що виконується принцип простоти оподаткування, адже адміністрування податку за дотримання граничних меж доходу не викликає

⁹¹ Budget 2021 - Consultations on Other Tax Measures: Supplementary Information. Canada.ca. URL: <https://www.budget.gc.ca/2021/report-rapport/anx7-en.html> (date of access: 16.06.2022).

⁹² Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1.

складнощів з огляду на вже обов'язкове ведення звітності в тому числі в розрізі країн.⁹³

З іншого боку, зазначені в Pillar 1 граничні значення сприяють виникненню ситуації, коли позитивний ефект від змін відчує тільки клуб найбагатших країн. По-перше, як заявляє сама ОЕСР, у світі буде всього лише близько сотні груп, що підпадатимуть під дію правил згідно з межею прибутковості групи. По-друге, граничне значення що встановлене для надання державі права оподатковувати доходи цифрової економіки настільки велике, що імовірність отримання такого права для країн що розвиваються або просто мають не настільки активну та платоспроможну аудиторію щоб купляти продукти лише від однієї групи на 1 000 000 євро в рік (як, наприклад, Україна) мінімальна. Внаслідок цього, нове право оподаткування буде фактично використане лише декількома найбагатшими країнами.

Окремо варто відзначити нову концепцію віднесення прибутків до країн-ринків за Pillar 1. Формульна концепція віднесення прибутку, що запропонована у Pillar 1, дає можливість позбутися недоліків старого підходу віднесення прибутку до юрисдикцій за принципом витягнутої руки. Концепція віднесення прибутку за принципом витягнутої руки передбачає, що вартість транзакцій між пов'язаними особами повинна відповідати цінам, які б існували між незалежними сторонами, а віднесення прибутку має базуватися на принципах ризиків та функцій, що понесені для створення вартості продукту.⁹⁴ Такий підхід породжує наступні проблеми: (1) оскільки фактор покупця не є складовою створення вартості продукту та його неможливо оцінити, стає фактично неможливо визначити частку доходу що має бути віднесений до країни-ринку; (2) оскільки принцип працює виключно для порівняння транзакцій між компаніями, створюється можливість для зловживання угодами усередині групи для перенесення витрат та прибутків у «потрібну» юрисдикцію з меншим рівнем

⁹³ Там само

⁹⁴ Rasmi Ranjan Das. Is the Arm's-Length-Principle-Based Authorised OECD Approach to the Attribution of Profits to a Permanent Establishment Losing Its Authority?. Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 12. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2019_12_o2_1.html

оподаткування. Додаткової критики концепція оцінки прибутку кожної окремої компанії групи шляхом принципу «витягнутої руки» зазнала через дедалі більші складності її застосування через зростання значення обігу нематеріальних активів усередині групи (як персональні дані, інформація, і таке інше), вартість яких вкрай складно визначити, внаслідок чого розподіл ризиків між компаніями групи відбувався частково без наявності економічного обґрунтування, певною мірою довільним та суб'єктивним чином.⁹⁵

Натомість, формульний підхід до розподілу прибутку між юрисдикціями, що спрямований на розподіл між юрисдикціями консолідованого прибутку всієї групи а не кожної компанії окремо, та який при розподілі зазвичай базується на трьох факторах: наявності в певній юрисдикції активів та виробництва (створення продукту), функцій та персоналу, та кінцевих споживачів, здатний врахувати фактори наявності покупця та діяльності зі створення, збору та обробки нематеріальних активів, що критично важливо для встановлення дієвої системи оподаткування для електронного сектору економіки, та здатний нівелювати розмиття бази оподаткування шляхом укладення сервісних угод чи угод із розподілу нематеріальних активів між компаніями однієї групи, адже бере до уваги консолідований прибуток, а не прибуток конкретних компаній.⁹⁶ Також, варто зазначити, що вже зараз існує підґрунтя для ефективного використання формульного підходу, адже із введенням в дію плану BEPS групи зобов'язані подавати звітності не тільки кожної компанії окремо, а й звітності в розрізі країн, в якому зазначається інформація про доходи та витрати всіх компаній групи, що разом із процесом ведення обліку платежів та інформації про контрагентів дозволяє ефективно аналізувати сукупні прибутки групи компаній та визначати юрисдикції, що генерували дохід.⁹⁷

⁹⁵ Mooij R. A., Liu L., Prihardini D. An Assessment of Global Formula Apportionment. IMF Working Papers. 2019. Vol. 19, no. 213. URL: <https://doi.org/10.5089/9781513516257.001> (date of access: 16.06.2022).

⁹⁶ Там само.

⁹⁷ OECD. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation, OECD, Paris, 2017.

www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf - pages 15-22

Зрештою, фахівці вважають що міжнародне податкове право поступово відходить від старої концепції віднесення прибутку за методом аналізу прибутків окремих компаній за принципом «витягнутої руки» до формульного методу на основі сукупних доходів групи.⁹⁸ Попри нову форму методу, всі важливі критерії для справедливого розподілу прав на оподаткування доходу та методів анти-BEPS практик залишаються незмінними та навіть покращуються – формульний підхід досі враховує при розподілі прибутку для оподаткування між юрисдикціями ключові функції, ризики, наявність активів та персоналу, але при цьому також бере до уваги фактор попиту на ринку, що в Amount A Pillar 1 виражений у місцезнаходженні покупців та користувачів продуктів компаній що діють у сфері цифрової економіки.

Щодо Pillar 2, він загалом, є додатковим механізмом боротьби із розмиванням податкової бази та уникненням оподаткування шляхом гарантування того, що прибутки, що виведені з під оподаткування до низькоподаткових юрисдикцій, все ж будуть оподатковуватися на мінімальному узгодженому рівні. Передусім, це стосується тих операцій, які, з одного боку, виконують формальні критерії для відповідності стандартам ділової цілі та відповідають вимогам про наявність достатніх функцій та ризиків, але, з іншого боку, дозволять переміщувати прибутки до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування.⁹⁹

Згідно з анонсами та сподіваннями, Pillar 2 був покликаний зупинити так звану «гонку до дна». Зрештою, стає дедалі більш очевидно, що Pillar 2 не пропонує жодних революційних підходів що змінили б бажання компаній концентрувати прибутки в юрисдикціях з мінімальною ставкою корпоративного податку, а країни що мають славу інвестиційних хабів продовжувати гонку до мінімальних показників ставки податку на прибуток, щоправда, тепер замість 0%

⁹⁸ Mirna S. Screpante. Pillar One and Pillar Two: A Confirmation of the Formulaic Apportionment and Anti-Avoidance Approaches of the Value Creation Functional DEMPE Formula Standard?. International Transfer Pricing Journal, 2022 (Volume 29), No. 1. URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2022_01_int_4.html#itpj_2022_01_int_4_s_5.

⁹⁹ Там само.

держави будуть підлаштовувати моделі оподаткування найбільших корпорацій до ефективної ставки у 15%.¹⁰⁰ Але, це вже є непоганим досягненням, адже така ставка дозволяє і країнам із в середньому вищою ставкою корпоративного податку залучитися до конкуренції за розміщення на своїй території компаній що акумулюють прибуток завдяки неподатковим перевагам, що вони можуть надати.

Проте, вже зараз підхід запропонований ОЕСР у Pillar 1 та Pillar 2 критикується фахівцями та країнами-учасниками. Основою критики Pillar 1 став спосіб використання підходу з поділом прибутку на рутинний і залишковий та штучність і дуже відносна економічна обґрунтованість використання фіксованих процентів для розподілу прибутку, що може підлягати оподаткуванню в тій чи іншій формі.

Механізм розрахунку прибутку, що може розподілятися між країнами-ринками, вже сам по собі виключає можливість застосування нових правил до груп компаній, прибутковість яких становить менше 10%. Окрім можливості груп зловживати цим обмеженням, виникає питання стосовно несправедливості ситуацій, коли країна яка створила групі умови для отримання прибутку на своїй території і в якій дійсно група отримала надприбутки, внаслідок чого справедливо було б очікувати виникнення у держави права на оподаткування цього прибутку як, до прикладу, за концепцією цифрового представництва, не буде претендувати на оподаткування через те, що в інших юрисдикціях група була фінансово неуспішною і сукупна прибутковість групи виявилася 10% і менше. Додатково, навіть якщо б виникла ініціатива змінити глобальні правила, довелось би змінювати весь механізм розрахунку замість коригування якогось одного елементу обчислення формули.

Ця ж проблема із поділом прибутків для визначення суми що може розподілятися між країнами-ринками має більш теоретичну проблему. Для виділення прибутку що може бути розподілений між країнами-ринками

¹⁰⁰ Там само.

використовується поділ всього прибутку групи на рутинний та залишковий: для розподілу виділяється 25% залишкового прибутку. Зазвичай, за теорією трансфертного ціноутворення, метод залишкового прибутку використовується, для поділу прибутку між компаніями коли функції, що виконуються пов'язаними особами, включають елементи які важко оцінити на кшталт нематеріальних активів, або послуг і він передбачає ізолювання доходності від рутинних функцій, які можна оцінити та що не містять в собі ринкового ризику, від елементів діяльності які важко оцінити та які будуть потім розподілені окремо.¹⁰¹

Рутинний прибуток це, в свою чергу, прибуток який отримується з огляду на звичайний ризик, який незалежний підрядник бере на себе під час виконання функції зі мінімальним ринковим ризиком або взагалі без нього і він має базуватися на порівняннях цін ринкових операцій, а зрештою в трансфертному ціноутворенні він розподіляється між сторонами на основі певного показника що визначається відповідно до умов ринку, який відображає їхній внесок.¹⁰² З одного боку, відповідно до Pillar 1, мета поділу дійсно полягає у виокремленні рутинних прибутків на які претендують юрисдикції в яких компанії групи фізично присутні та здійснюють свою звичайну діяльність, а залишковий прибуток розподіляється на вклад країн-ринків та інші функції всередині групи, які важко оцінити. Однак, за такого підходу бракує практичної користі від виділення частки прибутку що має розподілятися між країнами-ринками саме від залишкового прибутку, розмір якого залежить від прибутковості компанії, адже, по перше, підхід не вирішує проблему надання оцінки вкладу ринкових країн у загальну фінансову успішність груп, що діють у сфері цифрової економіки, а просто встановлює хибну взаємозалежність між правом оподатковувати дохід в певній юрисдикції від загальної ринкової успішності компанії, та, по друге, встановлює додаткові практичні перепони у зміні граничних значень, про що вже йшлося вище. Так, альтернативою яка б могла запобігти даній проблемі, могло б

¹⁰¹ Stephen E. Shay. The Deceptive Allure of Taxing "Residual Profits", с. 4. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-10/bit_2021_11_o2_5.pdf

¹⁰² Там само.

бути визначення конкретного проценту від загального прибутку, що має відображати вклад країн-ринків та розподіляти дохід між ними, або ж, встановлення оремо для кожної функції країн-ринків (збір персональної інформації користувачів, створення ринку для реалізації продукції, збір даних про поведінку в мережі, тощо) відсоткового вкладу в рамках формульного підходу до трансфертного ціноутворення разом із можливим коливанням цих відсоткових значень в залежності від галузі діяльності компанії, адже можливий вклад ринкової юрисдикції у успіх електронного майданчика з продажу товарів, що заробляє як на зборі даних про покупців для розміщення реклами, так і від безпосередніх продажів в тих юрисдикціях чи розробника застосунків, який заробляє виключно від продажів, буде суттєво відрізнятися.

Критикується також спосіб визначення суми прибутку, що може бути розподілений між країнами-ринками. Запропонований варіант, відповідно до якого між країнами-ринками буде розподілятися 25% залишкового прибутку на основі обсягів отриманого доходу (а не прибутку) в конкретній юрисдикції, не обов'язково відображає справедливий розподіл залишкового прибутку, який фактично отримується на ринку певної країни та асоційований з нею: відповідно до формули група може сплачувати податок на ринку, де товари чи послуги продавалися без отримання прибутку, або, навпаки, сприяти ситуації за якої країна отримує загальний обсяг доходу, але згенерує набагато більше прибутку.¹⁰³ Також, такий розподіл за фіксованою формулою не враховує того, що окрім доходу від реалізації продукції, компанії генерують дохід в юрисдикціях-ринках шляхом зборів даних та інформації від користувачів. Крім того, використання стандартизованого підходу до визначення відшкодування за конкретні операції та послуги відповідно до принципу «витягнутої руки» за підходом що встановлений в Amount B для розрахунку прибутку, пов'язаного з базовими функціями маркетингової та ритейлінгової діяльності, є ще одним

¹⁰³ Craig Elliffe. The Brave (and Uncertain) New World of International Taxation under the 2020s Compromise. World Tax Journal, 2022 (Volume 14), No. 2 (Next issue). URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2022_02_int_2.html#wtj_2022_02_int_2_s_4.1

прикладом використання формул для спрощення обліку та віднесення прибутку між юрисдикціями ціною втрати економічної обґрунтованості такого поділу.¹⁰⁴

Не оминає критики і Pillar 2. Попри чудову задекларовану мету Pillar 2, що кожна група компаній має сплачувати мінімальний рівень податку, незалежно від місця розташування, та мету подолати податкову конкуренцію юрисдикцій що здійснюється шляхом намагання залучити інвестиції запропонувавши максимально низьку ставку корпоративного податку, нинішня пропозиція світового мінімального податку для найбільших транснаціональних корпорацій не є бездоганною та містить декілька проблем пов'язаних із її реалізацією.

По-перше, хоч світовий мінімальний податок і намагається боротися із низькими ставками податку на прибуток, на практиці ефективна податкова ставка компанії в певній юрисдикції буде залежати не лише від ставки саме податку на прибуток юридичних осіб, а й від ставок податку на репатріацію, що зазвичай встановлюється конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, а отже можливі ситуації в яких юрисдикції з нормальним рівнем оподаткування прибутку будуть змушені поступитися правом оподатковувати частину доходів групи, адже компанія що сплачує високий корпоративний податок в цій юрисдикції паралельно сплачує проценти, дивіденди чи роялті, що оподатковуються за стандартно низькою ставкою за конвенціями, що у свою чергу призведе до визнання ефективної ставки такої компанії менше 15% та «дооподаткування» її прибутку на рівні материнської компанії.¹⁰⁵

По-друге, сама ефективність запропонованих змін може бути незначною. Відповідно до останніх трендів, значні інвестиції здійснюються в операційні чи продуктові компанії, що генерують активний дохід, а компанії з переважаючою часткою активного доходу не підлягатимуть оподаткуванню за правилами

¹⁰⁴ Там само.

¹⁰⁵ Pitambar Das, Amedeo Rizzo. The OECD Global Minimum Tax Proposal under Pillar Two: Will It Achieve the Desired Policy Objective?. Bulletin for International Taxation, 2022 (Volume 76), No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_01_o2_2.html#bit_2022_01_o2_2_s_4.

мінімального світового податку.¹⁰⁶ Компанії що отримують пасивні доходи та знаходяться у низькоподаткових юрисдикціях також можуть не підпадати під дію підходу Pillar 2, оскільки пасивні доходи таких компаній вже підпадають під дію правил KİK та правил GILTI в США.¹⁰⁷

Суміжною проблемою для обох запропонованих податкових режимів є складність їх юридичної реалізації. Pillar 1 та Pillar 2 пропонують глобальні зміни в існуючі правила оподаткування, що необхідні для вирішення проблем оподаткування, що виникають у зв'язку з цифровізацією економіки. Глобальність змін та необхідність уніфікованого підходу у всіх країнах задля уникнення подвійного оподаткування та ефективної роботи запропонованих механізмів вимагають політичної згоди всіх країн для внесення відповідних змін у локальне законодавство та угоди про уникнення подвійного оподаткування: країни-члени розширеної програми співробітництва повинні не тільки узгодити нові правила для оподаткування цифрового сектору економіки, формулу для розподілу прибутку на країни-ринки та методи уникнення подвійного оподаткування, але й кожна країна-член мають імплементувати ці підходи в своє законодавство.¹⁰⁸ До прикладу, в контексті Pillar 1, державам не тільки треба буде імплементувати в своє податкове право новий вид права на оподаткування що не вимагатиме фізичної присутності платника податку на території країни, ввести процедуру реєстрації та сплати податків для нерезидентів що не мають фізичної присутності, додати новий механізм для обчислення податку щоб він відповідав Amount A разом із змінами в механізм трансфертного ціноутворення відповідно до Amount B, але й держави мають забезпечити, щоб інші положення національного податкового законодавства не претендували на оподаткування цих самих доходів іншим податком окрім того, що встановлений у Pillar 1. Така залежність питань ефективної роботи нової системи оподаткування від

¹⁰⁶ Там само.

¹⁰⁷ Там само.

¹⁰⁸ Jinyan Li. The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 2. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_02_o2_1.html#bit_2021_02_o2_1_s_1

можливості ефективно імплементувати зміни в законодавство та уніфікувати законодавство від країн-членів може призвести до додаткових труднощів в реалізації запропонованої концепції.

З огляду на глобалізацію та цифровізацію економіки, збільшення кількості цифрових продуктів та послуг, а також зростання попиту на них, очевидно що найбільшу частину світових доходів буде генерувати саме сектор цифрової економіки. Внаслідок цього, на мій погляд, буде недоречно ігнорувати щорічне зростання кількості та обсягів доходів компаній, що задіяні у сфері цифрової економіки та обкладати податком тільки найбагатших представників цієї сфери, як це запропоновано у концепції Pillar 1 та Pillar 2.

Як наслідок, країни-ринки, країни-джерела доходу, країни з місцем управління компаній та країни в яких створювався продукт будуть вимушені або розробляти нові правила оподаткування що будуть належно впорядковувати оподаткування доходів електронного сектору економіки без огляду на застарілі механізми, або розширити застосування плану з Pillar 1 та Pillar 2 на більшу частину компаній, або ж погодитися із втратою великих потенційних надходжень до бюджету від великої кількості менших компаній цифрового сектору що ведуть діяльність в цій країні та не потрапляють під регулювання чинної стратегії реалізації Pillar 1 та Pillar 2.

В умовах постійного дефіциту бюджетних надходжень чи просто в бажанні належно задовольняти соціальні потреби громадян, поряд із розумінням несправедливості нинішньої системи оподаткування що дозволяє релокацію прибутків, персоналу та центрів прийняття рішень в треті юрисдикції виключно з податковою метою, держави або будуть на односторонній основі вводити нові заходи, або погодяться про пришвидшене розширення застосування Pillar 1 та Pillar 2. В цьому процесі, крім майбутніх результатів роботи уніфікованої системи що запроваджена згаданими двома кроками, в нагоді стануть односторонні заходи країн, що, як очікується, проіснують до 2023 року.

З огляду на це, вже зараз, на основі досвіду країн що впровадили односторонні заходи з оподаткування доходів електронного сектору економіки,

можна та буде доречно сформулювати те, як мають виглядати ефективні заходи із реалізації першого кроку BEPS та оподаткування електронного сектору економіки, не обмежуючись при цьому правилами, що встановлені у Pillar 1 та Pillar 2

РОЗДІЛ 3. РЕАЛІЗАЦІЯ ПЕРШОГО КРОКУ ПЛАНУ BEPS В УКРАЇНІ

План BEPS, разом із першим кроком, що акцентував увагу на питаннях оподаткування доходів електронного сектору економіки, був узгоджений та опублікований ще у жовтні 2015 року. Перші проекти підходів для вирішення проблеми оподаткування цифрових доходів, Pillar 1 та Pillar 2, були узгоджені тільки в 2019 році. Протягом цього всього часу відсутності узгодженого рішення, країни на власний розсуд вводили односторонні заходи, що були спрямовані на оподаткування доходів цифрової економіки в країнах-ринках.

В Україні нововведення були дуже обмеженими і склалися із двох основних частин: модифікації визначення постійного представництва та введення ПДВ на операції з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам.

3.1. Модифікація визначення постійного представництва

Потреба оподатковувати прибутки цифрової економіки мінімально сприяла внесенню змін у визначення постійного представництва. З одного боку, визначення що існувало ще до публікації плану BEPS дозволяло визнавати представництва підприємств, що здійснюють діяльність у сфері електронної комерції на основі наявності складу або іншого приміщення, що використовується для доставки товарів. Єдина зміна стосувалася того, що до переліку типів фізичної присутності компаній на території України що призводять до виникнення постійного представництва було додано сервери. Це дозволило оподатковувати прибутки компаній, що відносять до України через наявність потужностей для обробки та зберігання потоків даних на території держави.

3.2. ПДВ на операції з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам

За загальним правилом, податок на додану вартість це непрямий податок, що із ціни товарів чи послуг що постачаються чи продаються на митній території України. ПДВ за своєю природою є нейтральним податком для суб'єктів підприємницької діяльності, оскільки вхідний ПДВ підлягає відшкодуванню від податкових органів, а їх зобов'язання з вихідного ПДВ відшкодовуються покупцями товарів чи послуг. Оскільки ПДВ є багатоступеневим податком, для збереження принципу нейтральності та правильної роботи ПДВ правила мають застосовуватися до всіх операцій, як продажів B2B, так і продажів B2C, хоч при цьому фінальний обов'язок зі сплати податку має передаватися саме кінцевому покупцю чи споживачу, внаслідок чого нейтральність ПДВ в сфері цифрової економіки зазвичай означає, що наявність права на оподаткування доходів компаній в країнах-ринках передбачає саме оподаткування кінцевих продажів B2C.¹⁰⁹

Поширення цифрових товарів та послуг при незмінних правилах оподаткування призвело до ситуації, що існувала до 2022 року – коли товари та послуги, що продавалися споживачам на території України іноземними компаніями не обкладалися ПДВ, оскільки не існувало механізму реєстрації нерезидентів в якості платників ПДВ, а отже був відсутній податковий агент, що унеможливило стягнення податку. В 2022 році ситуація змінилася внаслідок набрання чинності Закону 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, що створив механізм оподаткування ПДВ для нерезидентів, що отримують доходи від реалізації цифрових товарів та послуг на території України, створивши механізм для визнання нерезидента платником ПДВ і окресливши

¹⁰⁹ Rebecca Millar, Piet Battiau. VAT on B2C Supplies by Non-Resident Sellers. Bulletin for International Taxation, 2014 (Volume 68), No. 10. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2014_10_int_1.html#bit_2014_10_int_1_s_6.

перелік електронних товарів та послуг, що вважаються об'єктом ПДВ. Таким чином, закон вніс зміни в ПКУ, що втілили в життя всі необхідні елементи для існування податку. В широкому загалі законопроект отримав назву «податок на Google та Netflix», оскільки асоціювався саме із включанням ПДВ до вартості цифрових послуг, підписок на електронні сервіси та продажів програм на онлайн-майданчиках.

Як вже зазначалося вище, платником ПДВ з електронних послуг стануть нерезиденти що за результатами попереднього календарного року здійснили операції із постачання фізичним особам на території України електронних послуг (про їх визначення ітиметься далі) на сукупну суму від 1 000 000 гривень включно, як це закріплено в статтях 14.1.139.д), 180 та 208-1 ПКУ після внесення змін.¹¹⁰ Для реєстрації в якості платника податку нерезидент має заповнити спеціальну заяву що міститься в до наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 14 листопада 2014 року № 1130»¹¹¹ в якій має вказати інформацію про компанія та власну діяльність та надати відповідні підтверджуючі документи.¹¹²

Подання документів і подальша комунікація платника податку із органами державної влади має відбуватися через особистий кабінет у через спеціальному портальному рішенні для користувачів нерезидентів, які надають електронні послуги.¹¹³

Платники податку на яких буде поширюватись дія закону набувають обов'язок сплачувати податок за ставкою що складає 20% вартості електронних послуг (відповідно до їх законодавчого визначення).

¹¹⁰ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022)

¹¹¹ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ № 27. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/material/000/441/547327/InfoList27.pdf> (дата звернення: 16.06.2022).

¹¹² 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 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

¹¹³ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ № 27. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/material/000/441/547327/InfoList27.pdf> (дата звернення: 16.06.2022).

Об'єкт оподаткування, а саме електронні послуги, визначені у статті 14.1.56-5 ПКУ. Перелік не є вичерпним, та, серед іншого, охоплює постачання електронних текстів, зображень, відео, ігор, програмного забезпечення, послуг з навчання що не потребує (або мінімально потребує) участі людини, телевізійних програм та каналів; надання доступу до цифрового контенту за підпискою та до різних цифрових ресурсів; надання доступу до баз даних, зокрема пошукових систем; надання хмарних послуг; поширення реклами.¹¹⁴ Також, в цій статті передбачені певні виключення з цифрових товарів і послуг що можуть підлягати оподаткуванню в формі вичерпного переліку. Серед іншого, не будуть оподатковуватися постачання послуг що здійснюється через замовлення (бронювання) через мережу інтернет або за допомогою мобільних додатків, а фактичне постачання здійснюється фізично (послуги винаймання автомобіля, таксі, бронювання житла чи доставка їжі, тощо); послуги з дистанційного навчання якщо мережа інтернет використовується як засіб комунікації між викладачем та студентом; надання консультаційних послуг через інтернет.¹¹⁵

Загалом, фахівці стверджують що новий ПДВ на електронні послуги «фактично є старим податком, який вводиться для нового кола платників, матиме новий інструментарій, порядок адміністрування, звітування та сплати», і не має призвести до негативних змін на ринку електронних послуг через відносну простоту адміністрування, до негативних змін для споживачів, адже продавці електронних товарів і послуг можуть обрати підхід не збільшувати ціну на продукти, а також має призвести до збільшення бюджетних надходжень, адже питання виконання вимог локального законодавства є «репутаційним питанням» для цифрових компаній.¹¹⁶

¹¹⁴ 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 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

¹¹⁵ Там само.

¹¹⁶ KPMG в Україні. ПДВ на Google і Netflix: хто, кому і за що буде платити? | БІЗНЕС. БІЗНЕС | Останні новини бізнесу України. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/204322_pdv-na-google-netflix-khto-komu-za-shcho-bude-platiti (дата звернення: 16.06.2022)

Критика введення ПДВ на електронні товари та послуги як методу оподаткування доходів цифрової економіки відповідно до першого кроку BEPS ґрунтується на тому, що ПДВ стягується де-факто із споживачів, а прибутки компанії так і залишаються неоподатковуваними, та на складності адміністрування податку та визначення об'єкта оподаткування.

Щодо першого елементу критики, згідно з концепцією самого ПДВ, податок не обтяжує постачальника товарів або послуг, а фактично перекладається на кінцевого споживача, який в кінцевому підсумку несе тягар оподаткування в момент коли той разом із ціною на сам товар чи послугу в рахунку додатково сплачує суму податку, що буде утриманий, що з одного боку дійсно дає можливість оподаткувати доходи електронного сектору економіки, але, по-перше, робить це за рахунок коштів власних громадян країни-ринку, а не компанії, а, по-друге, не вирішує проблему із оподаткуванням діяльності цифрових компаній на ринку країни як збір персональних даних чи іншої інформації, що може бути в майбутньому комерціалізована.¹¹⁷

Щодо другого елементу критики, питання адміністрування ПДВ в Україні ще не викликало практичних питань, на відміну від питання характеристикації операцій, що є об'єктом оподаткування.

По-перше, правила оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, місце постачання яких розташоване на митній території України, визначені як спеціальні у статті 208-1 ПКУ по відношенню до загальних правил справляння ПДВ відповідно до положень Розділу V ПКУ. Такий спосіб врегулювання податкових відносин викликає певні юридичні запитання, зокрема чи будуть до розрахунку бази оподаткування застосовуватися загальні положення ПКУ, чи виключно спеціальні. З огляду на те, що стаття 208-1 ПКУ передбачає спеціальні правила для більшості елементів податку та процесу його адміністрування, а саме щодо питання реєстрації та зняття з реєстрації платника податку, визначення об'єкта та суб'єкта

¹¹⁷ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html

оподаткування, визначення валюти оподаткування, строків та ставки, можна дійти висновку що правила щодо визначення бази оподаткування також мають застосовуватися виключно спеціальні. Але таке застосування законодавства залишає прогалини в розумінні того, за якою ціною та в яких випадках буде визначатися база податку на електронні послуги. Так, стаття 208-1.6 ПКУ визначає, що база для ПДВ з постачання електронних послуг нерезидентами визначається виходячи з вартості таких послуг. При цьому яка саме вартість береться до уваги, ринкова чи договірна, незрозуміло. Зокрема, це питання може стати в нагоді у разі безоплатного постачання електронних послуг або в обмін на інші послуги чи товари, що могло б бути врегульовано ПКУ, відповідно до статей 189 та 190.2 ПКУ.

Також не є однозначним питання визначення електронних послуг, що підлягають оподаткуванню. Оскільки перелік електронних послуг що підлягають оподаткуванню відповідно до ПКУ не є вичерпним, можна вважати що до електронних послуг належать всі послуги (діяльність з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, відповідно до визначення послуг в законодавстві України, в статті 1 Законі України «Про захист прав споживачів»)¹¹⁸, що постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини.¹¹⁹ Таким чином, в разі застосування такого широкого визначення об'єкта оподаткування, охоплюватися податком на додану вартість будуть також транзакції із купівлі цифрової валюти (наприклад, внутрішньоігрової валюти), транзакцій у застосунках для придбання цифрових предметів (наприклад, кастомізація застосунків, ігрових персонажів, придбання самих ігрових персонажів чи товарів), тощо. Відсутність чіткого визначення

¹¹⁸ Закон України про захист прав споживачів : За станом на 20 лют. 2004 р. Офіц. вид. Київ : Парлам. вид-во, 2004. 32 с. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>

¹¹⁹ 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 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text> (дата звернення: 16.06.2022).

послуг в податковому законодавстві та роз'яснень податкових органів з приводу визначення об'єкту оподаткування ПДВ на електронні послуги призводять до непередбачуваності застосування податкового законодавства, що, в свою чергу, порушує права платника податку на визначеність стосовно переліку своїх прав та повноважень, і що, зрештою, іде в розріз із основоположними принципами податкового законодавства.

Дві попередньо висвітлених проблеми разом привертають увагу до питання визначення бази оподаткування для певних видів послуг. Якщо застосовувати широке визначення об'єкта оподаткування ПДВ на електронні послуги, можна допустити що будуть підлягати оподаткуванню платежі за отримання цифрових благ що здійснені усередині самої програми. В разі придбання відповідних благ за реальну валюту, визначити базу оподаткування та стягнути податок буде технічно можливо, але в разі оплати цих благ віртуальною валютою застосунку чи «бонусами», із визначенням бази оподаткування виникають проблеми. Поки що податкове законодавство не пропонує вирішення цього питання і, скоріш за все, оплати за електронні послуги «бонусами» чи цифровою валютою не будуть підпадати під дію правил ПДВ на електронні послуги в Україні.

Навіть якщо буде існувати певна чіткість та зрозумілість із визначенням об'єкта та бази оподаткування, існує значна частина послуг, що одночасно можуть підпадати під наведені приклади оподатковуваних послуг та тих, що наведені у виключеннях. До прикладу, можна проаналізувати послуги, що надає платформа Coursera. Стаття 14.1.56-5. Її передбачає, що послуги з дистанційного навчання в мережі інтернет що не потребують участі людини в якості викладача та в яких оцінки виставляються автоматично з мінімальною участю людини мають оподатковуватися в Україні податком на додану вартість. Тим не менш, ті ж послуги, але якщо мережа інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем, підлягати оподаткуванню не будуть. Coursera, з одного боку, передбачає в більшості курсів студент буде проходити записані наперед заняття за встановленою програмою, що є елементом для

визнання цієї послуги такою, що оподатковується. Але, з іншого боку, частина курсів передбачає пряму комунікацію у платформі між студентами та іноді викладачем, що дає право класифікувати курси з більшою залученістю викладача та часткою комунікації до тих, що виключені з переліку об'єктів оподаткування. Така проблема в законодавстві може виникати через наявність послуг, що поєднують в собі елементи послуг із визначеного переліку об'єктів оподаткування та виключень до них. Вирішувати цю проблему може або законодавець, встановивши замість оціночних критеріїв для виключень певні об'єктивні критерії, або виконавчі органи шляхом надання роз'яснень платникам податків, зокрема у вигляді індивідуальних податкових консультацій.

Загалом, можна визнати що зміни імplementовані в Українське законодавство внаслідок викликів цифрової економіки були мінімальні. Єдиним значущим кроком з боку українських податківців було прийняття закону, що створив механізм для оподаткування електронних послуг, що постачаються нерезидентами фізичним особам, тим самим встановивши рівність платників податків, адже до цього українські цифрові компанії, іноземні цифрові компанії що постачали електронні послуги резидентам-платникам ПДВ, або інші компанії що надають не цифрові послуги, мали сплачувати ПДВ із суми вартості наданих послуг.

З одного боку, можна зрозуміти що Україна прагнула не створювати додатковий податковий тягар для нерезидентів, що планують інвестувати в Український ринок та збільшувати свою присутність на ньому. Все ж таки, введення альтернативних заходів що дозволяють ефективно оподатковувати присутність цифрових компаній у країн-ринках асоціюються в першу чергу із додатковими витратами для інвесторів на сплату самого податку, адміністрування процесу сплати податку та на всі процедури податкового комплаєнсу щодо сплати нових податків, та із додатковими складнощами із адмініструванням нових податків з боку держави.

З іншого боку, в Україні протягом всього часу існувала ситуація, коли групи компаній що працюють у класичних сферах підприємницької діяльності через фізичне місцезнаходження в Україні сплачують податок із отриманих доходів в Україні як плату за користування українським ринком, інфраструктурою та захистом з боку держави, а групи компаній що діють у сфері цифрової економіки та отримують аналогічні вигоди та преференції від держави не виплачують справедливе відшкодування за це до державного бюджету.

Зрештою, Україна як член програми розширеного співробітництва, з 2023 року, скоріш за все, імплементує правила Pillar 1 та Pillar 2, що створюють механізм для оподаткування доходів цифрової економіки, та отримає відносно справедливу частку відшкодування у вигляді бюджетних надходжень від найбільших цифрових груп що діють на українському ринку. Навіть якщо б Україна до цього вводила якісь альтернативні заходи, що допомогли б вирішувати проблему оподаткування цифрових компаній, з 2023 року ці заходи мали б перестати діяти. Отже, вже зараз задумуватися над можливими реформами запізно і слід готуватися до імплементации нових світових правил оподаткування, оцінювати їхню ефективність на практиці та аналізувати односторонні заходи інших країн що проіснують до 2023 року, щоб, у разі невдачі Pillar 1 та Pillar 2, запозичити ефективні напрацювання закордонних колег.

РОЗДІЛ 4. РЕАЛІЗАЦІЯ ПЕРШОГО КРОКУ ПЛАНУ BEPS В ІНШИХ ЮРИСДИКЦІЯХ

Імплементація рішень стосовно оподаткування доходів електронного сектору економіки в країнах-ринках у деяких країнах світу відбувалася набагато більш сміливо, аніж в Україні. Загалом, з огляду на світові тенденції, такі заходи можна розділити на чотири групи, що далі будуть розглянуті окремо: (1) встановлення податку на доходи з джерелом їх походження із юрисдикції на доходи цифрового сектору економіки; (2) встановлення податку на цифрові послуги; (3) створення концепції цифрового постійного представництва на основі значної цифрової або економічної присутності у юрисдикції; встановлення непрямих податків на електронні послуги (ПДВ).

4.1. Податок на доходи з джерелом його походження із юрисдикції (Withholding tax, WHT)

В міжнародній системі оподаткування вже існує податок, що спрямований на оподаткування доходів нерезидентів, що ті отримують у іншій країнах без наявності там представництва. Це податок на доходи нерезидентів із джерелом їх походження із певної юрисдикції. Проте, за загальним правилом, доходи у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту (постійному представництву іншого нерезидента) від такого нерезидента не підлягають оподаткуванню цим податком.¹²⁰ Також, щоб додатково не обтяжувати нерезидента що отримує доходи в певній юрисдикції обов'язком реєструватися у податкових органах, звітувати про отримані прибутки та

¹²⁰ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.06.2022) – підпункт 141.4.1.к) пункту 141.4 статті 141

сплачувати податок, податковим агентом завжди є резидент що виплачує кошти нерезиденту та який сплачує податок в момент виплати.

Такі країни як Індія, Малайзія, Мексика, Пакистан, Словаччина, Тайвань, Тайланд, Туреччина, В'єтнам та Мексика розширили сферу застосування податку також на електронні послуги, що надаються нерезидентами і в більшості випадках агентом буде отримувач послуг резидент, хоча деякі країни передбачили посередника у вигляді платформ із розповсюдження послуг чи фінансових установ, що перераховують кошти.¹²¹

Розширення об'єкту податку на доходи з джерелом їх походження з певної юрисдикції до доходів від надання електронних послуг сильно критикується. По-перше, існує думка, що введення цього правила без порогових значень розміру транзакцій, що будуть підлягати оподаткуванню, не відповідає принципу справедливості та ефективності оподаткування, оскільки в разі мінімальних продаж послуг на території юрисдикції неможливо продемонструвати економічну приналежність доходів компанії із цією юрисдикцією.¹²² Більшою проблемою є неефективність та складність механізму стягування податку. Наприклад, у разі якщо набувачем електронних послуг є фізична особа та вона, відповідно, стає агентом зі сплати податків, а це, в свою чергу, не є достатньо ефективним та розумним способом адміністрування податку, оскільки на фізичних осіб в такому разі буде покладена відповідальність за утримання податків та звітування, а фізичні особи зазвичай не мають достатньо знань, вмінь та можливостей за сплату податків самотужки разом із складанням податкової звітності чи декларації.¹²³ Також, ефективно контролювати сплату податків з незначних платежів в великій кількості

¹²¹ KPMG LLP. Taxation of the digitalized economy - Developments summary. KPMG LLP. URL: <https://stamp.projects.uvt.ro/wp-content/uploads/2021/11/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (date of access: 16.06.2022).

¹²² Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1

¹²³ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html.

податкові органи фізично не зможуть.¹²⁴ Також, оскільки податок, аналогічно до ПДВ, справляється із суми вартості послуг і за її рахунок, постачальники електронних послуг можуть також підвищити вартість наданих послуг.

Оскільки відповідний податок є занадто обтяжуючим в плані адміністрування, а за своїм ефектом не дуже відрізняється від ПДВ на електронні послуги що постачаються нерезидентами, податок не набув широкого використання та навряд буде прийнятий багатьма країнами в майбутньому.

4.2. Податок на цифрові послуги (Digital sales/service tax, DST)

Альтернативним заходом спрямованим на оподаткування цифрових доходів що ввела більшість країн з тих які адаптували законодавство під виклики цифрової економіки, став податок на цифрові послуги. Зокрема, Європейський союз обрав спершу, до імплементації Pillar 1, саме цю концепцію оподаткування доходів нерезидентів, що постачають цифрові послуги у країнах-ринках.¹²⁵

Загалом, у тій чи іншій варіації, податок на цифрові послуги ввели наступні країни: Австрія, Бразилія, Франція, Італія, Кенія, Сієра Ліоне, Іспанія, Туніс, Туреччина, Сполучене Королівство.¹²⁶ Також, ще ряд країн, зокрема, європейських, обговорювали чи наразі планують введення податку на цифрові послуги.

Метою податку на цифрові послуги є надання країнам-ринкам права на оподаткування доходів нерезидентів, що вони не отримують через недоліки системи оподаткування, які не здатні належним чином оподаткувати в країні-ринку доходи від підприємницької діяльності, що отримуються там без наявності фізичного місця діяльності, та надання інструменту для реалізації відповідного

¹²⁴ Там само

¹²⁵ EU Digital Tax: A Summary of the Criticisms | Tax Foundation. Tax Foundation. URL: <https://taxfoundation.org/eu-digital-tax-criticisms/> (date of access: 16.06.2022).

¹²⁶ KPMG LLP. Taxation of the digitalized economy - Developments summary. KPMG LLP. URL: <https://stamp.projects.uvt.ro/wp-content/uploads/2021/11/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (date of access: 16.06.2022).

права.¹²⁷ Податок на цифрові послуги – це спеціальний податок на прибуток, що надає державам право на оподаткування доходу нерезидентів, що продають цифрові товари та послуги на їх ринку в залежності від певних умов, що відрізняються в різних країнах (гранична кількість продажів, доходів чи користувачів), та який буде сплачувати нерезидент що реалізовує цифрові послуги на ринку країни, та об’єктом якого є валовий дохід від певних цифрових видів діяльності, таких як онлайн-реклама, потокове передавання даних і передача даних на ринку країни.¹²⁸ Об’єкт оподаткування також може відрізнятися в залежності від країни – кожна країна на свій розгляд визначає на який саме вид електронних послуг чи цифрової діяльності вводити податок: електронну комерцію, рекламу, передачу даних, цифрові платформи із надання послуг, стримінгові сервіси, тощо.¹²⁹

Оскільки податок на цифрові послуги не є частиною податку на прибуток, він в будь-якому випадку буде призводити до подвійного оподаткування – до прибутку компаній групи спершу буде застосовуватися податок на прибуток в юрисдикціях їх податкової резидентності, а також паралельно буде застосовуватися податок на цифрові послуги, що буде збиратися із частини того ж доходу, в юрисдикціях, де це правило буде застосовним до групи компаній.¹³⁰

Додатково, через те що база податку вираховується із доходів всієї групи шляхом аналізу консолідованої звітності в розрізі країн, але враховує тільки доходи від певних видів діяльності отриманих в певній країні, процес вирахування бази податку для кожної країни що імплементувала податок на цифрові послуги може бути надскладним для платника податку, що в свою чергу

¹²⁷ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html

¹²⁸ Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1.

¹²⁹ Mery Alvarado. Digital Services Taxes across Europe in the Midst and Aftermath of the COVID-19 Pandemic: A Plausible Option to Raise Tax Revenue?. European Taxation, 2021 (Volume 61), No. 9. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2021_09_e2_2.html#et_2021_09_e2_2_s_4

¹³⁰ Kim, Young Ran (Christine), Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate (March 30, 2020). 72 Alabama Law Review 131 (2020), University of Utah College of Law Research Paper No. 371, URL: <https://ssrn.com/abstract=3578348>

може призвести до його виходу з юрисдикції або збільшення ціни на продукт заради компенсації можливих витрат.¹³¹

Іншим елементом критики податку є неналежність юридичного обґрунтування права держави на збір такого податку. Країна в якій нерезидент отримує доходи від ведення підприємницької діяльності може оподатковувати такі доходи нерезидента тільки в разі наявності постійного представництва, яке свідчить про постійність перебування компанії у юрисдикції та про надання в такій країні додаткової вартості продукту що реалізовується у відповідній країні, в той час як податок на цифрові послуги довільно і не виправдано вводить новий податок просто за фактом продажів послуг резидентам юрисдикції на її території, але при цьому відповідно до загальної економічної теорії користувачі послуг не створюють їх додаткової вартості, внаслідок чого робити прив'язку до права оподаткування країни доходів компанії через наявність користувачів у юрисдикції є економічно не виправдано.¹³²

Останню висвітлену проблему податку на цифрові послуги частково вирішує наступний розглянутий концепт оподаткування цифрових доходів в країнах-ринках, а саме створення цифрового постійного представництва. Загалом, податок на цифрові послуги створює набагато більше проблем аніж вирішує. Гарантоване подвійне оподаткування, складність підрахунку та адміністрації податку, невідповідність принципу нейтральності через можливий вплив на прийняття комерційних рішень – лише деякі з найбільших проблем цього варіанту рішення щодо оподаткування доходів цифрової економіки.

4.3. Цифрове постійне представництво

¹³¹ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html.

¹³² Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. Information Technology and Innovation Foundation | ITIF. URL: <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come/> (date of access: 16.06.2022).

Суть загальної концепції постійного представництва полягає у визначенні права однієї держави оподатковувати прибутки підприємства іншої держави, адже відповідно до статті 7 модельної конвенції ОЕСР, на основі якої укладені двосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, держави не можуть претендувати на оподаткування доходів від ведення підприємницької діяльності іноземних компаній за виключенням випадків, коли на території цієї держави існує постійне представництво такої компанії.¹³³

За загальним правилом постійне представництво це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні.¹³⁴ Відповідно до самого визначення, основними критеріями для визнання постійного представництва є наявність місця діяльності (в класичній концепції, фізичного) та постійність такого місця діяльності в цій країні. До розвитку цифрових технологій, як вже зазначалося вище, така концепція повністю відповідала меті оподаткування доходів від підприємницької діяльності в певній юрисдикції, адже без фізичної присутності виконувати роботи, надавати послуги чи продавати товари було неможливо. Відповідно, в цілях оподаткування, таке представництво компанії що виконувало функції ідентичні до тих, що виконував в рамках звичайної господарської діяльності головний офіс, прирівнювалося до окремої юридичної особи що мала сплатити податок із отриманих в юрисдикції прибутків.¹³⁵ Внаслідок того, що відтепер існує можливість продавати товари, надавати послуги та виконувати роботи віддалено через мережу інтернет та за допомогою цифрових технологій, старе визначення постійного представництва більше не виконує свою основну мету із оподаткування доходів бізнесу від діяльності в юрисдикції.

¹³³ Commentary. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-10-en (date of access: 16.04.2022) - page 116

¹³⁴ Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 23.04.2022) – підпункт 14.1.193 пункту 14.1 статті 14

¹³⁵ Володимир Г. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. Шаповалов Петров, 2016. 1088 с.

Розширення концепції постійного представництва на електронні майданчики надання послуг сформувалося у двох варіантах – визнанні постійного цифрового представництва на основі обсягів доходу компанії в юрисдикції та на основі кількості продажів чи контрагентів.¹³⁶ Кожен із цих критеріїв для визнання постійного представництва обраний через те, що як значна кількість продажів, так і значна кількість доходів в певній юрисдикції можуть свідчити про значну присутність у юрисдикції та довготривалість і стабільність такої присутності,¹³⁷ що відповідає духу концепції постійного представництва.¹³⁸

До 2022 року наступні країни імплементували у законодавство відповідні зміни, що визначають цифрове постійне представництво в тій чи іншій формі: Індія (значна економічна присутність, аналог представництва, визнається у випадку якщо сумарна вартість однієї або декількох транзакцій нерезидента в Індії перевищує порогові значення або якщо існує постійна взаємодія із клієнтами в Індії, кількість яких перевищує порогове значення)¹³⁹, Індонезія (встановлена законодавча вимога призначати постійного торгового представника іноземним підприємствам що діють в сфері електронної комерції, який буде вважатися постійним представництвом агентського типу)¹⁴⁰, Ізраїль (представництво визнається на основі кількості контрактів з ізраїльськими клієнтами, великої кількості використання послуг ізраїльськими клієнтами, адаптації веб-сайтів і застосунків для ізраїльських клієнтів (переклад тексту,

¹³⁶ Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1.

¹³⁷ Там само.

¹³⁸ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html

¹³⁹ Income deemed to accrue or arise in India : Section - 9, Income-tax Act, 1961-2017. URL:

<https://www.incometaxindia.gov.in>. “Users” may be basis for attribution of profits to digital PE. Deloitte | tax@hand. URL: <https://www.taxathand.com/article/11572/India/2019/Users-may-be-basis-for-attribution-of-profits-to-digital-PEhttps> (date of access: 16.06.2022).

¹⁴⁰ PMK No. 35/PMK.03/2019 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap [JDIH BPK RI]. Database Peraturan [JDIH BPK RI]. URL: <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/128023/pmk-no-35pmk032019>; (date of access: 16.06.2022); Indonesia issues regulations for determination of permanent establishments. EY Deutschland - Home | Building a better working world. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/indonesia-issues-regulations-for-determination-of-permanent-establishments (date of access: 16.06.2022).

використання місцевої валюти, великого обсягу веб-трафіку з Ізраїлю)¹⁴¹ та Нігерія.¹⁴² Також, введення концепції цифрового постійного представництва планувалося у Бельгії.¹⁴³

Попри очевидні переваги підходу визнання цифрового постійного представництва, як от встановлення справедливого та рівного режиму оподаткування для всіх видів діяльності, та приведення положень законодавства до відповідності принципам та духу оподаткування доходів від веденні підприємницької діяльності нерезидентів за кордоном, у цього підходу є не менш важливі недоліки, внаслідок чого, напевно, ОЕСР вирішила відмовитись від визнання цієї концепції і натомість запропонувала підхід з Pillar 1.

По-перше, виникають проблеми із віднесення прибутку до такого постійного представництва. Як зазначалося вище, прибуток постійного представництва визначається на основі аналізу із трансфертного ціноутворення за принципом «витягнутої руки». Оскільки фактор покупця не визнається чинником, що генерує вартість продукту, підхід до оцінки роботи компанії з нематеріальними активами ще не розроблено, а сама концепція із віднесення прибутку до постійного представництва на основі надання вартісної оцінки функціям та ризикам, що несе представництво та оцінки вкладу представництва на основі ринкових цін не є ефективною в сфері цифрової економіки, підрахунок бази оподаткування в юрисдикції цифрового постійного представництва надзвичайно ускладнено.¹⁴⁴

По-друге, через описані вище складності із визначенням бази оподаткування та відносно високою складністю та вартістю адміністрування

¹⁴¹ The Israeli Tax Authority published guidelines regarding taxation of foreign corporation activity in Israel via the Internet. GOV.IL. URL: <https://www.gov.il/en/departments/news/sa-110416-3> (date of access: 16.06.2022); Israel Adopts Virtual PE Concept Based on a Significant Digital Presence – Orbitax News. Tax Management Solutions – Orbitax. URL: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Adopts-Virtual-PE-Conce-19025> (date of access: 16.06.2022).

¹⁴² KPMG LLP. Taxation of the digitalized economy - Developments summary. KPMG LLP. URL: <https://stamp.projects.uvt.ro/wp-content/uploads/2021/11/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (date of access: 16.06.2022).

¹⁴³ Там само.

¹⁴⁴ Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html

постійних представництв (реєстрація представництва, подання звітів, проходження процедури комплаєнсу), можуть спровокувати бізнес виходити із юрисдикції, якщо очікувані витрати на обслуговування присутності у ній не будуть ефективно перекриті потенційними прибутками на відповідному ринку.¹⁴⁵

Таким чином, для ефективної роботи концепції цифрового постійного представництва, необхідне одночасне реформування концепцій розподілу прибутку що підлягає оподаткуванню між юрисдикціями. Допоки таких реформ немає, концепція цифрового постійного представництва навряд набере популярності.

4.4. Непрямі податки на електронні послуги, ПДВ

Розширення податку на додану вартість на цифрові послуги що надаються нерезидентами фізичним особам є найбільш простим та логічним кроком до адаптації старої податкової системи до сучасних викликів цифрової економіки. Не дивно, що станом на жовтень 2021 року 90 країн світу вже імплементувало відповідні ПДВ на електронні послуги у своє законодавство.¹⁴⁶ Механізм реалізації податку майже не відрізнявся в усіх країнах. За цією зміною стояла одна головна ідея – прибрати неписане виключення з неоподаткування цифрових послуг податком на додану вартість, що де факто існувало з огляду на застарілість законодавства. Оскільки податковим агентом з ПДВ може бути тільки зареєстрований платник податку, всі компанії (окрім цифрових) що відповідали вимогам для реєстрації платником ПДВ за критерієм певного розміру річного обороту, що вели діяльність в країні-ринку та реалізовували там свої товари та послуги (чи перевозили товари через кордон), мали сплачувати ПДВ з вартості товарів і послуг що вони продали. Оскільки підприємства у сфері

¹⁴⁵ Там само.

¹⁴⁶ KPMG LLP. Taxation of the digitalized economy - Developments summary. KPMG LLP. URL: <https://stamp.projects.uvt.ro/wp-content/uploads/2021/11/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> (date of access: 16.06.2022).

цифрових послуг могли отримувати доходи та надавати послуги не знаходячись у юрисдикції, до введення змін ПДВ могло сплачуватися із постачання послуг нерезидентами тільки компаніям-резидентам, що були платниками ПДВ, а для стягнення ПДВ при продажу послуг фізичним особам чи не платникам ПДВ інструменту не було, адже зареєструвати нерезидента платником ПДВ для створення податкового агента в подібних транзакціях було неможливо. Зміни в законодавство багатьох країн світу якраз і покликані створити механізми для реєстрації нерезидента платником ПДВ в країні, де він отримує значні доходи із постачання електронних послуг.

Із аналізу змін податкового законодавства інших юрисдикцій для оподаткування доходів цифрового сектору економіки впливає, що найменш спірним та найбільш успішним є варіант із встановленням ПДВ на електронні послуги. Проте, це рішення не є повноцінним, оскільки не вирішує ключове питання – оподаткування прибутків чи доходів нерезидентів від провадження підприємницької діяльності на ринку юрисдикції та взаємодії із користувачами на території країни.

Вже зрозуміло, що світ визначився із підходом, який буде застосовуватися із 2023 року принаймні найближчі роки – це концепція Pillar 1, яка була описана у другому розділі цієї роботи. Проте, у випадку невдачі цієї концепції, варто оцінити здобутки та недоліки інших індивідуальних заходів країн із імплементації правил оподаткування цифрової економіки.

Із запропонованих концепцій мені найбільше імпонує варіант з визнанням цифрового представництва. По-перше, такий підхід дозволив би оподатковувати доходи цифрової економіки в рамках уже існуючої концепції правових принципів міжнародного оподаткування, відповідно до якої компанія що веде постійну комерційну діяльність на території держави визнає там своє постійне представництво та оподатковує таким чином свої прибутки від підприємницької діяльності, що відносяться до тієї юрисдикції відповідно до правил ТЦО. При цьому, на думку автора, суттєвого впливу для визнання права країни на

оподаткування доходів наявність саме фізичного місця знаходження групи в юрисдикції не існує, адже в контексті цифрової економіки присутність на цифровому ринку країни уособлює всі ті ж самі функції що й фізичне місце діяльності для класичних моделей ведення бізнесу. Щоправда, для ефективної роботи концепції цифрового представництва необхідно розробити нові правила віднесення прибутку до юрисдикцій діяльності групи, щоб вони враховували всі ключові аспекти ціноутворення в рамках діяльності цифрових компаній, як обробка персональних даних, збір інформації, тощо. Також, необхідно щоб процес реєстрації платника податку та адміністрування сплати податку не були занадто обтяжуючими для груп компаній. На прикладі імплементації ПДВ для нерезидентів що постачають електронні послуги ми вже можемо пересвідчитися, що подібні механізми можливі.

ВИСНОВКИ

Як стверджував грецький філософ Геракліт у п'ятому столітті до нашої ери - все змінюється. Із темпами сучасного наукового прогресу та процесів глобалізації було варто очікувати, що механізми оподаткування, створені з думкою про методи ведення бізнесу в 20 столітті, не будуть відповідати реаліям 21 століття. Система міжнародного оподаткування та розподілу прав на оподаткування доходів за критерієм фізичної присутності, що була розроблена із розумінням того, що отримувати доходи від підприємницької діяльності в країні без фізичної присутності неможливо, не відповідає сучасним тенденціям віддаленого ведення господарської діяльності – компанії нині мають можливість вести бізнес-діяльність з будь-якої точки планети та одночасно отримувати доходи з джерелами походження з будь-якої юрисдикції світу.

У 2015 році світ офіційно визнав проблему нездатності наявних податкових правил врегулювати оподаткування цифрового сектору економіки на рівні з іншими «класичними» видами ведення господарської діяльності. До 2022 року різні країни розробили декілька варіантів вирішення проблеми, створивши нові правові механізми, а також було вироблено загальний підхід, запропонований ОЕСР.

Жодний з таких підходів не позбавлений недоліків та цілком не вирішує питання належного оподаткування доходів цифрової економіки. Якщо згадати принципи, яким має відповідати ідеальне податкове законодавство, то воно має бути:

- нейтральним, аби в рівній мірі оподатковувати усі види діяльності і не створювати податковий чинник для прийняття рішень підприємців;
- зрозумілим та визначеним, аби платники податків розуміли спосіб виконання своїх зобов'язань;
- ефективним, щоб не створювати надмірних складнощів і витрат на адміністрування податку та одночасно запобігати можливостям уникнення оподаткування;

- гнучким щоб адаптуватися до зміни форм ведення господарської діяльності;
- справедливим, аби чесно розподіляти право на оподаткування доходу між країнами та обов'язок сплати податку між платниками.

Концепція Pillar 1 не є справедливою та податково нейтральною, адже створює механізм для оподаткування лише для найприбутковіших представників галузі та надає право на оподаткування тільки найбільшим країнам-ринкам. Аналогічно, вона не є гнучкою, оскільки зміна формули віднесення прибутку до юрисдикцій чи порогових значень прибутковості потребуватиме змін усього механізму розрахунку податку.

Концепція цифрового постійного представництва не відповідає принципу ефективності, адже викликає складнощі у адмініструванні для платників податків та не відповідає принципу визначеності без додаткових змін в правила трансфертного ціноутворення. Такі зміни повинні допомагати визначати розмір прибутку групи, що може бути віднесений до представництва відповідно до його вкладу та функцій і ризиків.

Концепція застосування податку з джерелом його походження з юрисдикції для оподаткування доходів від продажу електронних послуг не відповідає принципу справедливості та ефективності оподаткування, оскільки в разі мінімального залучення компанії до діяльності на ринку неможливо продемонструвати економічну приналежність доходів компанії до такої юрисдикції. Додатковими проблемами є складність адміністрування сплати податку та контролю з боку держави за його сплатою, що порушує принцип ефективності податку.

Концепція податку на цифрові послуги не відповідає принципу справедливості та нейтральності у зв'язку з подвійним оподаткуванням, що виникає внаслідок сплати податку, а також вона не відповідає принципу ефективності з огляду на складність адміністрування сплати податку. Додатково, податок на цифрові послуги встановлюється довільно і необґрунтовано через

свою природу – він не потребує суттєвої прив'язки платника податку до юрисдикції, що претендує на оподаткування доходів.

Натомість, ПДВ на електронні послуги виглядає як дійсно правильне та обґрунтоване рішення з приведення до відповідності податкового законодавства внаслідок викликів цифрової економіки, але цей податок сам по собі не є достатнім. Залишається необхідність додатково врегульовувати оподаткування доходів від підприємницької діяльності компаній цього сектору в рамках податку на доходи юридичних осіб.

Наразі вже зрозуміло, що більшість країн світу, включно з Україною, з великою імовірністю починаючи з 2023 року пристануть на пропозицію ОЕСР з імплементації Pillar 1 та Pillar 2. Серед інших розглянутих заходів, найбільш вірогідним видається варіант, коли продовжить існувати лише ПДВ на електронні послуги. У будь-якому випадку, розуміючи можливу неефективність заходів Pillar 1, пропонується розглянути яке саме податково-юридичне рішення могло б у якості альтернативи врегулювати проблему оподаткування цифрового сектору економіки більш ефективно.

На думку автора, логічним продовженням існуючих правил та принципів міжнародного оподаткування було б доопрацювання пропозиції із визнання цифрового постійного представництва. Цей підхід повністю відповідає існуючому базовому принципу розподілу прав на оподаткування між країнами, відповідно до якого доходи від підприємницької діяльності мають оподатковуватися у юрисдикції, де компанія отримує такі доходи зі значною присутністю на відповідному ринку. Такі фактори як обсяг отримуваного доходу з юрисдикції, кількість локальних клієнтів, адаптація продукту під специфіку ринку можуть свідчити про певну довготривалу та значну економічну присутність відповідної компанії у юрисдикції. Додатково, з точки зору філософії оподаткування, встановлення податку за принципом значної економічної присутності компанії на ринку відповідає ідеї необхідності з боку компаній сплачувати відшкодування державі за надані преференційні умови, інфраструктуру та юридичний захист тощо.

Однак, для ефективності системи цифрового постійного представництва, видається необхідним зробити три кроки:

- створити простий та зручний для використання механізм реєстрації платником податку та сплати податку за аналогією із подібним інструментом для адміністрування ПДВ на електронні послуги;
- запровадити механізм визначення бази оподаткування для кожної з юрисдикцій виходячи з консолідованого прибутку групи, а не кожної окремої компанії. Це допоможе уникнути впливу внутрішньогрупових транзакцій, що використовуються для виведення прибутків з-під оподаткування на фінансовий результат до оподаткування; та
- запровадити новий формульний механізм оцінки впливу певних функцій для розподілу прибутку між юрисдикціями, або розробити новий підхід трансфертного ціноутворення для надання вартісної оцінки функціям, що виконуються в кожній з юрисдикцій, які претендують на оподаткування прибутку та котрий буде враховувати усі фактори генерації доходів компаній у сфері цифрової економіки, включаючи нематеріальні активи та фактор покупців чи користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Directorate-General for Internal Policies. Tax Challenges in the Digital Economy, с. 13. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).
2. Holt V. B. & G. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. BBC News. URL: <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>.
3. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 17.01.2018 р. № 67-р : станом на 17 верес. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-p#Text>.
4. Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/2366 від 25 листопада 2015 року про платіжні послуги на внутрішньому ринку, про внесення змін до Директив 2002/65/ЄС, 2009/110/ЄС та 2013/36/ЄС і Регламенту (ЄС) № 1093/2010 та про скасування Директиви 2007/64/ЄС: Директива Європ. Союзу від 25.11.2015 р. № 2015/2366. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_030-15/ed20180513#n107.
5. U.S Bureau of Economic Analysis. Digital Economy | U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA). U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA). URL: <https://www.bea.gov/data/special-topics/digital-economy>.
6. Erik Guedes Franklin Dantas Lourenço. Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_04_o2_1.html#bit_2022_04_o2_1_s_1.
7. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

8. Goodwin T. The Battle Is For The Customer Interface – TechCrunch. TechCrunch. URL: <https://techcrunch.com/2015/03/03/in-the-age-of-disintermediation-the-battle-is-all-for-the-customer-interface/>.
9. HADZHIEVA E. TAX CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY / ed. by K. GAUFILLET, D. VERBEKEN. Brussels : European Union, 2016. 88 p. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_S_TU\(2016\)579002_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_S_TU(2016)579002_EN.pdf).
10. Model Tax Convention. OECD, 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.
11. Fabiola Annacondia, Laura Alarcón. VAT on Digital Services and B2C Transactions: Experiences in the Latin American and Caribbean Region. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2021_04_car_1.html.
12. Fabiola Annacondia. Cross-Border B2C Digital Services: A New Way to Collect VAT?. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_05_int_2.html.
13. Hellerstein W. OECD - Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation. 2014. Volume 68, no. 6/7.
14. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
15. Joanna Wheeler. The Missing Keystone of Income Tax Treaties. World Tax Journal, 2011 (Volume 3), No. 2. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2011_02_int_2.html.

- 16.Володимир Г. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. Шаповалов Петров, 2016. 1088 с.
- 17.Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Протокол : Конвенція Королівство Швеція від 15.08.1995 р. : станом на 4 черв. 1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752_001#Text.
- 18.Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Протокол : Конвенція Королівство Данія від 02.02.2021 р.: станом на 21 серп. 1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208_669#Text.
- 19.Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень. Конвенція Королівство Бельгія станом на 21 лют. 1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688#Text.
- 20.Hongler P., Pistone P. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. SSRN Electronic Journal. 2015. URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2591829>.
- 21.Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments. TAX TREATY CHARACTERISATION ISSUES ARISING FROM E-COMMERCE. WORKING PARTY NO. 1 OF THE OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>.
- 22.Постанова Верховного Суду, Касаційного адміністративного суду від 17.10.2019 р. у справі № N 2а-16434/12/2670. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/85153986>.
- 23.Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Action 7 - 2018 Final Report. OECD, 2018. URL: www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm.

24. Gifford W. C. International Tax Planning. Stanford Law Review. 1974. Vol. 26, no. 6. P. 1484. URL: <https://doi.org/10.2307/1228005>.
25. Public Accounts Committee. Public Accounts Committee Meeting. Select committee - Parliamentlive.tv. URL: <https://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>.
26. Association of International Certified Professional Accountants. Guiding principles of good tax policy: A framework for evaluating tax proposals. Association of International Certified Professional Accountants, 2017. 13 p. URL: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf>.
27. Minnesota Center of Fiscal Excellence. Taxing Decisions Matter: A Guide to Good Tax Policy. Policy - Minnesota Center for Fiscal Excellence. URL: <https://www.fiscalexcellence.org/our-studies/tax-policy-primer.pdf>.
28. OECD. BEPS Actions - OECD BEPS. BEPS - Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
29. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. OECD, 2018. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
30. Sanghavi D., Sóvág P. Re: Public Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (13 February - 6 March, 2019). SSRN Electronic Journal. 2019. URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3349119>.
31. Inclusive Framework on BEPS. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. Home page - OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.
32. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Paris : OECD, 2019. 40 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus->

[solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf.](#)

- 33.OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL: [https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf.](https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf)
- 34.Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: [https://doi.org/10.1787/beba0634-en.](https://doi.org/10.1787/beba0634-en)
- 35.OECD. Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope. Home page - OECD PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT. URL: [https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf.](https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf)
- 36.Prof Dale Pinto. Exclusive Source or Residence-Based Taxation Is a New and Simpler World Tax Order Possible?. URL: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/pdf/bifd070703.pdf.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/pdf/bifd070703.pdf)
- 37.Byrnes W. Byrnes' Comments on the OECD's “Unified Approach” to Allocation of Profits of Digital Business - Kluwer International Tax Blog. Kluwer International Tax Blog. URL: [http://kluwertaxblog.com/2019/10/10/byrnes-comments-on-the-oecds-unified-approach-to-allocation-of-profits-of-digital-business/.](http://kluwertaxblog.com/2019/10/10/byrnes-comments-on-the-oecds-unified-approach-to-allocation-of-profits-of-digital-business/)
- 38.Internal Revenue Service. Concepts of Global Intangible Low-Taxed Income Under IRC 951A. Internal Revenue Service | An official website of the United States government. URL: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/global_intangible_low_taxed_income.pdf.](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/global_intangible_low_taxed_income.pdf)
- 39.Inclusive Framework on BEPS. Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. Home page - OECD. URL: [https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf.](https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf)

40. Marco Adda, Francesco Saverio Scandone, Umberto Lorenzi. The New Taxing Right under Pillar One: Preliminary Thoughts on Potential Implications for MNEs. *International Transfer Pricing Journal*, 2021 (Volume 28), No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2021_01_int_5.html.
41. BBC News. Yellen: 'Global race to the bottom' in corporate tax. BBC News. URL: <https://www.bbc.com/news/business-56500673>.
42. The Corporate Tax Haven Index / L. Ates et al. Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators. 2021. P. 89–111. URL: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198854722.003.0006>.
43. OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.
44. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint 2020. OECD, 2020. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/abb4c3d1-en/index.html?itemId=/content/publication/abb4c3d1-en>.
45. Vikram Chand, Alessandro Turina, Louis Ballivet. Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A “2020 Compromise”? *World Tax Journal*, 2020 (Volume 12), No. 3. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2020_03_int_1.html#wtj_2020_03_int_1_s_1.
46. Taxing the Digitalized Economy: Key Takeaways from the OECD Public Consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints / Harmen van Dam et al. *International Transfer Pricing Journal*, 2021 (Volume 28), No. 3. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2021_03_int_2.html.

47. Budget 2021 - Consultations on Other Tax Measures: Supplementary Information. Canada.ca. URL: <https://www.budget.gc.ca/2021/report-rapport/anx7-en.html>.
48. Rasmi Ranjan Das. Is the Arm's-Length-Principle-Based Authorised OECD Approach to the Attribution of Profits to a Permanent Establishment Losing Its Authority?. Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 12. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2019_12_o2_1.html.
49. Mooij R. A., Liu L., Prihardini D. An Assessment of Global Formula Apportionment. IMF Working Papers. 2019. Vol. 19, no. 213. URL: <https://doi.org/10.5089/9781513516257.001>.
50. OECD. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation, OECD, Paris, 2017. www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf.
51. Mirna S. Screpante. Pillar One and Pillar Two: A Confirmation of the Formulaic Apportionment and Anti-Avoidance Approaches of the Value Creation Functional DEMPE Formula Standard?. International Transfer Pricing Journal, 2022 (Volume 29), No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2022_01_int_4.html#itpj_2022_01_int_4_s_5.
52. Stephen E. Shay. The Deceptive Allure of Taxing "Residual Profits", c. 4. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-10/bit_2021_11_o2_5.pdf.
53. Craig Elliffe. The Brave (and Uncertain) New World of International Taxation under the 2020s Compromise. World Tax Journal, 2022 (Volume 14), No. 2 (Next issue). URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/wtj/html/wtj_2022_02_int_2.html#wtj_2022_02_int_2_s_4.1.
54. Pitambar Das, Amedeo Rizzo. The OECD Global Minimum Tax Proposal under Pillar Two: Will It Achieve the Desired Policy Objective?. Bulletin for

- International Taxation, 2022 (Volume 76), No. 1. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2022_01_o2_2.html#bit_2022_01_o2_2_s_4.
55. Jinyan Li. The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 2. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_02_o2_1.html#bit_2021_02_o2_1_s_1.
56. Rebecca Millar, Piet Battiau. VAT on B2C Supplies by Non-Resident Sellers. Bulletin for International Taxation, 2014 (Volume 68), No. 10. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2014_10_int_1.html#bit_2014_10_int_1_s_6.
57. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ № 27. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/material/000/441/547327/InfoList27.pdf>.
58. 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 03.06.2021 р. № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>.
59. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ № 27. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/material/000/441/547327/InfoList27.pdf>.
60. KPMG в Україні. ПДВ на Google і Netflix: хто, кому і за що буде платити? | БІЗНЕС. БІЗНЕС | Останні новини бізнесу України. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/204322_pdv-na-google--netflix-khto-komu--za-shcho-bude-platiti.
61. Nupur Jalan, Elvira Misquith. What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?. Asia-Pacific Tax Bulletin, 2021 (Volume 27), No. 4. URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html.

62. Закон України про захист прав споживачів : За станом на 20 лют. 2004 р. Офіц. вид. Київ : Парлам. вид-во, 2004. 32 с. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>.
63. KPMG LLP. Taxation of the digitalized economy - Developments summary. KPMG LLP. URL: <https://stamp.projects.uvt.ro/wp-content/uploads/2021/11/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
64. EU Digital Tax: A Summary of the Criticisms | Tax Foundation. Tax Foundation. URL: <https://taxfoundation.org/eu-digital-tax-criticisms/>
65. Mery Alvarado. Digital Services Taxes across Europe in the Midst and Aftermath of the COVID-19 Pandemic: A Plausible Option to Raise Tax Revenue?. European Taxation, 2021 (Volume 61), No. 9. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2021_09_e2_2.html#et_2021_09_e2_2_s_4.
66. Kim, Young Ran (Christine), Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate (March 30, 2020). 72 Alabama Law Review 131 (2020), University of Utah College of Law Research Paper No. 371, URL: <https://ssrn.com/abstract=3578348>.
67. Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. Information Technology and Innovation Foundation | ITIF. URL: <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come/>.
68. Income deemed to accrue or arise in India : Section - 9, Income-tax Act, 1961-2017. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in>; “Users” may be basis for attribution of profits to digital PE. Deloitte | tax@hand. URL: <https://www.taxathand.com/article/11572/India/2019/Users-may-be-basis-for-attribution-of-profits-to-digital-PEhttps>.

- 69.PMK No. 35/PMK.03/2019 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap [JDIH BPK RI]. Database Peraturan [JDIH BPK RI]. URL: <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/128023/pmk-no-35pmk032019>.
- 70.Indonesia issues regulations for determination of permanent establishments. EY Deutschland - Home | Building a better working world. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/indonesia-issues-regulations-for-determination-of-permanent-establishments.
- 71.The Israeli Tax Authority published guidelines regarding taxation of foreign corporation activity in Israel via the Internet. GOV.IL. URL: <https://www.gov.il/en/departments/news/sa-110416-3>.
- 72.Israel Adopts Virtual PE Concept Based on a Significant Digital Presence – Orbitax News. Tax Management Solutions – Orbitax. URL: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Adopts-Virtual-PE-Conce-19025>.