

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА

Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису

СОЛОДАН КАТЕРИНА ВОЛОДИМИРІВНА


УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ  
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ:  
ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ

Спеціальність – 081-Право  
(Галузь знань – 08 Право)

Подається на здобуття наукового ступеня докторки філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело  К.В. Солодан

**Науковий керівник:** - Гаврилюк Руслана Олександрівна, докторка юридичних наук, професорка, завідувачка кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Чернівці - 2022

## Анотація

**Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження.** – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право – Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці, 2022 р.

**Узагальнений короткий виклад основного змісту дисертації.** Дисертаційну роботу присвячено комплексному порівняльно-правовому дослідженню правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Сучасні умови глобалізації і розвиток новітніх технологій змінили способи ведення підприємницької діяльності та поставили законодавців перед необхідністю адаптації до широкої присутності ІТ-діяльності як нового виду суспільних відносин та внесення змін до законодавства у сфері оподаткування. Більшість держав світу стикнулись із необхідністю конкурування за юрисдикцію щодо оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності. Увага автора була зосереджена на з'ясуванні правового поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування, а також аналізі правового регулювання оподаткування зазначеного виду підприємницької діяльності в державах-членах ЄС, США та Україні.

У розділі 1 «*Поняття та правова природа оподаткування ІТ-діяльності*» на основі дослідження доктринального доробку вітчизняних та зарубіжних вчених, а також правових актів встановлено значення інформаційних технологій та складові ІТ-діяльності. Визначено поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування цілеспрямовану, врегульовану нормами права, активність, по створенню суспільно значимих об'єктів засобами комп'ютерних технологій на основі математичних обчислень (алгоритмів), віртуальних активів, технологій розподіленого реєстру, цифрових записів, «хмарних» комп'ютерних обчислень, технологічних платформ, доменних імен, засобів індивідуалізації цифрових пристроїв тощо, що підлягає встановленню та утриманню податків. Досліджено правову природу

оподаткування ІТ-діяльності та встановлено її тісну пов'язаність із податковим суверенітетом та податковою юрисдикцією держав. Встановлено необхідність відходу від концепції фізичної присутності суб'єкта на території певної держави для його оподаткування.

У розділі 2 *«Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС»* досліджено еволюцію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС, яку продемонстровано чотирма етапами: вироблення загальних правил і принципів правового регулювання ІТ-діяльності; поява перших національних практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в європейських країнах; адаптація норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності; пошук правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється. На основі міжнародних та національних правових актів проаналізовано правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС та запропоновано їх класифікацію. Грунтуючись на аналізі правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС, досліджено його особливості: фундаментальне реформування системи стягнення ПДВ; правове регулювання прямого оподаткування; правове регулювання оподаткування криптовалюти.

У розділі 3 *«Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США»* проаналізовано еволюцію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США; з'ясовано його класифікацію залежно від тлумачення правила постійного представництва, згідно з ключовими судовими прецедентами США. Досліджено та проаналізовано принципи правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, що сформульовані в доповіді Білого Дому. З'ясовано особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США: відсутність ПДВ та застосування податку з продажу і податку на використання; підхід до визначення поняття постійного представництва через достатній зв'язок (*nexus*), тлумачення якого еволюціонувало від акценту виключно на фізичній присутності до відміни

необхідності фізичної присутності в певному штаті; оподаткування криптовалюти як майна податком на приріст капіталу.

У розділі 4 «Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні» на основі дослідження вітчизняних правових актів та відповідної юридичної практики продемонстровано еволюцію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні та встановлено, що Україна перебуває на другому її етапі. Досліджено правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні, особливу увагу приділено принципам нейтральності та рівності оподаткування, а також принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення. Проаналізовано вітчизняне законодавство у сфері оподаткування ІТ-діяльності, визначено його особливості та встановлено загальні риси та особливості у порівнянні із зарубіжним досвідом.

**Ключові слова:** ІТ-діяльність, інформаційні технології, податок, податковий суверенітет, електронна комерція, цифрова економіка, правове регулювання оподаткування, правові принципи оподаткування, судова практика, податковий інтерес, фінанси, інформаційне суспільство, правова природа оподаткування, податкова юрисдикція, криптовалюта.

## ABSTRACT

**Solodan K.V. Legal regulation of IT-activities taxation: a comparative legal study.** – *Qualification scientific work on the right of the manuscript.*

Thesis submitted for obtaining the Doctor of Philosophy degree in the field of study 08 Law, specialty 081 Law. – Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Chernivtsi, 2022.

**A summary of the main content of the thesis.** The thesis is devoted to a complex comparative legal study of the legal regulation of taxation of IT-activities. Modern conditions of globalization and the development of new technologies change the ways of doing business and put legislators in the need to adapt to the widespread presence of IT and to change tax legislation. Most countries around the world have faced the need to compete for jurisdiction to tax subjects of IT-activities.

The author's attention was focused on defining the legal concept of IT activities for tax purposes, as well as on the analysis of legal regulation of this type of business in the EU Member States, the United States and Ukraine.

In Chapter 1 "The concept and legal nature of taxation of IT activities", based on the study of the doctrinal legacy of domestic and foreign scientists, as well as legal acts, the importance of information technology and components of IT activities has been established. The concept of IT activities for the purpose of taxation is defined as targeted, regulated by law, activity to create socially significant objects by means of computer technologies based on mathematical calculations (algorithms), virtual assets, distributed ledger technologies, digital records, "cloud" computings, technological platforms, domain names, means of individualization of digital devices, etc., which is subject to the establishment and withholding of taxes. The legal nature of IT taxation has been studied and its close connection with the tax sovereignty and tax jurisdiction of states has been established. It is necessary to depart from the concept of physical presence of the subject in the territory of a certain state for its taxation.

In Chapter 2 "Legal regulation of taxation of IT activities in EU member states", the evolution of the legal regulation of taxation of IT activities in the EU member states is studied and demonstrated by four stages: development of general rules and principles of legal regulation of IT activities; emergence of the first national practices of legal regulation of IT taxation in European countries; adaptation of EU tax law to the mobility and cross-border nature of IT activities; seeking legal approaches to solving the problem of taxation of income from IT activities in the jurisdictions where it is created. Based on international and national legal acts, the legal principles of taxation of IT activities in the EU member states are determined and their classification is proposed. Based on the analysis of the legal regulation of taxation of IT activities in the EU, its features are researched: fundamental reform of the VAT collection system; legal regulation of direct taxation; legal regulation of cryptocurrency taxation.

In Chapter 3 "Legal Regulation of IT Taxation in the United States", the evolution of the legal regulation of IT taxation in the United States has been analyzed; its classification is clarified, depending on the interpretation of the Permanent Representation Rule, in accordance with key US case law. The principles of legal regulation of IT taxation in the United States, formulated in the White House report, are studied and analyzed. The peculiarities of the legal regulation of IT taxation in the United States are clarified: absence of VAT and application of sales tax and use tax; an approach to defining permanent representation through sufficient communication (nexus), the interpretation of which has evolved from focusing solely on physical presence to eliminating the need for physical presence in a particular state; taxation of cryptocurrency as property with capital gains tax.

In Chapter 4 "Legal regulation of taxation of IT activities in Ukraine", based on a study of domestic legal acts and judicial practice, the evolution of the legal regulation of IT taxation in Ukraine was demonstrated and it was established that Ukraine is in its second stage. The legal principles of taxation of IT activities in Ukraine are studied, special attention is paid to the principles of neutrality and equality of taxation, as well as the principle of determining tax jurisdiction according to the country of destination. The domestic legislation in the field of taxation of IT activity is analyzed, its general features and peculiarities in comparison with foreign experience are established.

**Keywords:** IT-activities, information technology, tax, tax sovereignty, e-commerce, digital economy, legal regulation of taxation, legal principles of taxation, case law, tax interest, finance, information society, legal nature of taxation, tax jurisdiction, cryptocurrency.

## **СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

*публікації у фахових виданнях України:*

1. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у США та країнах Європи: порівняльно-правове дослідження. *Право і суспільство*, 2018. № 2 (ч. 3). С. 133-138. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2\\_2018/part\\_3/27.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2_2018/part_3/27.pdf)
2. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*, 2020. № 3 (32). С. 59-64. URL: <http://pyuv.onua.edu.ua/index.php/pyuv/article/view/604/889>
3. Солодан К.В. Поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*, 2021. №8. С. 261-263. URL: [http://www.lsej.org.ua/8\\_2021/61.pdf](http://www.lsej.org.ua/8_2021/61.pdf)

#### **Додаткові публікації:**

4. Solodan K. Legal Models of IT Taxation. *European Journal of Law and Public Administration*. Romania. 2018. Volume 5. Issue 2. pp. 79-91. URL: <https://www.lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlpa/article/view/861>
5. Kateryna Solodan. Legal regulation of cryptocurrency taxation in European countries. *European Journal of Law and Public Administration*, 2019. Volume 6. Issue 1. pp. 64 – 74. URL: <https://lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlpa/article/view/1576>
6. Солодан К.В. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 1. С. 203-207. URL: [http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1\\_2022.pdf](http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1_2022.pdf)

#### **Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:**

7. Солодан К. Проблема оподаткування електронної комерції: основні підходи. *Juridică științifică în condițiile de integrare Europeană Ucraina și Moldova: repere moderne de dezvoltare juridică*, conferința internațională științifico-practică, 24-25 martie, 2017. Chișinău : S. n., 2017. P. 138-140. URL: <https://drive.google.com/file/d/1ykGC1G-v-fDVxg5gckJn0hN5FF69-18u/view>

8. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронного бізнесу. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 31 березня – 1 квітня 2017 р. Дніпро : ГО “Правовий світ”. 2017. С. 43 – 48. URL: [https://drive.google.com/file/d/1RdTY8yuqgs\\_mAGmHHNNSK6pgZi-0RBNv/view](https://drive.google.com/file/d/1RdTY8yuqgs_mAGmHHNNSK6pgZi-0RBNv/view)
9. Солодан К. В. Принцип мінімального втручання як основа правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 квітня 2017 року. Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація “Істина”. 2017. Ч. 2. С. 58-61. URL: [https://drive.google.com/file/d/17P3JqUZBwqyq33sfNFCxkIv\\_ExqD-Rys/view](https://drive.google.com/file/d/17P3JqUZBwqyq33sfNFCxkIv_ExqD-Rys/view)
10. Солодан К. В. Концепція жорсткого державного регулювання електронних економічних відносин як основа правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Стратегії розвитку та пріоритетні завдання юридичної науки* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 9 – 10 червня 2017 р. К. : Науково-дослідний інститут публічного права. 2017. С. 65 – 69. URL: [https://drive.google.com/file/d/1bMPSLgrNCHak08ViS7Zew2H\\_TCRreE7Rh/view](https://drive.google.com/file/d/1bMPSLgrNCHak08ViS7Zew2H_TCRreE7Rh/view)
11. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в країнах Європи. *Права людини та публічне врядування*. Збірник матеріалів всеукраїнського форуму, 15 березня 2018 р. Чернівці : Технодрук, 2018. С. 145-148. URL: [https://drive.google.com/file/d/1iqH5zbQXOxqVmFm4pGRE\\_wCuLoc6g7ZL/view](https://drive.google.com/file/d/1iqH5zbQXOxqVmFm4pGRE_wCuLoc6g7ZL/view)
12. Солодан К.В. Оподаткування ІТ-діяльності на місцевому рівні в Швейцарії. *Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності* : збірник матеріалів круглого столу, 30 березня 2018 р. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2018. С. 133-139. URL: [https://drive.google.com/file/d/1n2PAPHSTe8OzqJJq4HjQRMA2BJlp\\_EVp/view](https://drive.google.com/file/d/1n2PAPHSTe8OzqJJq4HjQRMA2BJlp_EVp/view)



13. Kateryna Solodan. Legal Models of IT Taxation. *10th LUMEN International Scientific Conference Rethinking Social Action. Core Values in Practice. Ethical and Social Dimensions on Public Administration and Law*, April 26-29<sup>th</sup> 2018, Suceava, Romania. Lumen Conference Centre. 2018. P. 289. <https://drive.google.com/file/d/1scw1aNf8uemcUb-SjFrW3kYZJ5gd3G6z/view>
14. Солодан К. В. Особливості судової практики щодо оподаткування ІТ-діяльності. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні: Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 18-19 жовтня 2018 р. Чернівці, 2018. С. 250-252.* URL: [https://drive.google.com/file/d/119Tk-szl94IBl2G8uJZNmc-gve\\_1GFbu/view](https://drive.google.com/file/d/119Tk-szl94IBl2G8uJZNmc-gve_1GFbu/view)
15. Солодан К. В. BEPS як інструмент захисту прав платників податків в ІТ-сфері. *Анти-BEPS та захист прав платників податків: III міжнародна конференція, 1 березня 2019 року. Київ, 2019. С. 82-87.* URL: <https://drive.google.com/file/d/1WtqVFykPbd2SYLn2muvVeUpADaH4ElNo/view?usp=sharing>
16. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування криптовалюти та право людини на податки. *Права людини та публічне врядування: збірник матеріалів II всеукраїнського правничого форуму, 15 травня 2019 року. Чернівці: Технодрук, 2019. С. 121-123.* URL: <https://drive.google.com/file/d/1ZPpu95q6j2rxUgQscg84gKEFLh4IHaE/view>
17. Солодан К. План BEPS як інструмент вирішення проблем правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети: збірник матеріалів II міжнародної науково-практичної конференції, 4–5 липня 2019 року. Київ, 2019. С. 83-86.* URL: <https://drive.google.com/file/d/1Q2tm5abLkIVMLnHufgV0PdcteWpNZOrL/view>
18. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування криптовалюти: європейська судова практика. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 жовтня 2019*

- р. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2019. С. 214-217. URL: [https://drive.google.com/file/d/1Gu9MjZ0I0A\\_bvue6Xi3Npi-6WSnKuXGX/view](https://drive.google.com/file/d/1Gu9MjZ0I0A_bvue6Xi3Npi-6WSnKuXGX/view)
19. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в країнах ЄС: відповідь на виклики часу. *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 5-6 лютого 2021 р. Дніпро, 2021. С. 51-56. URL: <https://drive.google.com/file/d/1kC0Piwvxeefo4d2XyZ09CVwZlpCYgGpw/view?usp=sharing>
20. Солодан К. В. «Податок на Google» та забезпечення принципів рівності та справедливості в оподаткуванні. *Права людини та публічне врядування*: збірник матеріалів IV Міжнародного правничого форуму, 21 травня 2021 р. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича, 2021. С. 144-146. URL: <https://law.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/Prava-liudyny-ta-publichne-vriaduvannia-2021.pdf>

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....</b>	<b>13</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>14</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ТА ПРАВОВА ПРИРОДА ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>26</b>
1.1. Правове поняття ІТ-діяльності.....	26
1.2. Правова природа ІТ-діяльності.....	35
Висновки до розділу 1.....	44
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В ДЕРЖАВАХ-ЧЛЕНАХ ЄС.....</b>	<b>46</b>
2.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.....	46
2.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.....	63
2.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.....	76
Висновки до розділу 2.....	105
<b>РОЗДІЛ 3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В США.....</b>	<b>109</b>
3.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США.....	109
3.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в США.....	119
3.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США.....	129
Висновки до розділу 3.....	155
<b>РОЗДІЛ 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>157</b>
4.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.....	157
4.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні.....	163
4.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.....	173

Висновки до розділу 4.....	188
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>191</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....</b>	<b>197</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>235</b>

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

B2B – business-to-business (бізнес-бізнес)

B2C – business-to-consumer (бізнес-споживач)

BEPS – Base erosion and profit shifting

GAFA – Google, Apple, Facebook, Amazon

ITFA - The Internet Tax Freedom Act, Закон «Про свободу Інтернету від оподаткування»

OSS – One Stop Shop, Система єдиного вікна

ДФЄС – Договір про функціонування Європейського Союзу

ЄС – Європейський Союз

ОЕСР, OECD – організація економічного співробітництва і розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПКУ – Податковий кодекс України

США – Сполучені Штати Америки

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Актуальність дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності зумовлена його теоретичною та практичною значимістю.

Цифрова революція, тобто перехід від аналогових технологій до цифрових, що почався у 80-х роках ХХ століття і триває досі, змінила способи здійснення підприємницької діяльності, змушує законодавців адаптуватись до зростаючої присутності ІТ-діяльності, змінювати законодавство в сфері оподаткування. Розвиток ІТ-діяльності змінив правовідносини між продавцями та покупцями, оскільки операції тепер здійснюються за допомогою цифрових технологій, в мережі Інтернет, без кордонів у їх традиційному розумінні. Системи оподаткування різних держав стикнулися із необхідністю конкурування за юрисдикцію оподатковувати суб'єктів ІТ-діяльності.

Наслідки глобалізації та стрімкий розвиток ІТ-технологій підвищують питому вагу електронної комерції. Оподаткування ІТ-діяльності є новим викликом для країн, підприємств та споживачів, які хочуть стати учасниками електронної комерції. Такі питання, як податкові втрати та ухилення від сплати податків, є дуже відчутними для країн. Такі явища, як правова невизначеність, подвійне оподаткування та неоподаткування, розмивання податкової бази та переміщення прибутків в юрисдикції з низьким податковим навантаженням негативно впливають на надходження до державних бюджетів.

Оподаткування ІТ-діяльності - це якісно нова сфера правового регулювання з різними підходами щодо того, як оподаткування ІТ-діяльності співвідноситься з традиційними принципами оподаткування. Домінуючим принципом у міжнародному оподаткуванні є оподаткування на основі джерел походження об'єкта оподаткування, або територіальна юрисдикція, згідно з якою країна з первинним правом оподаткувати прибуток підприємства є країною, в якій підприємство отримує дохід. Другою підставою для податкової

юрисдикції є постійне представництво або місце проживання, згідно з яким країна проживання або постійне представництво підприємства має первинну юрисдикцію щодо оподаткування отриманого доходу.

Оскільки податкові системи більшості країн пов'язують комерційну діяльність з певною територією, ІТ-діяльність ставить під сумнів це правило, оскільки вона за своєю суттю є нетериторіальною. Ігноруючи основні територіальні зв'язки, що складають базову передумову цих правил, логіка та концепції правил оподаткування втрачають свою актуальність у сфері ІТ-діяльності. Тобто, ІТ-діяльність та електронна комерція ставить під сумнів актуальність норм правового регулювання оподаткування, створених в епоху, що передувала сьогоденню. Це транснаціональна реальність.

В Україні також постійно зростає кількість суб'єктів, що займаються ІТ-діяльністю, а сфера торгівлі швидкими темпами переходить в царину електронної комерції. Україна посіла перше місце в Європі за кількістю ІТ-фахівців, а швидкість зростання їх числа також є найбільшою в Європі. Розвиток мережі Інтернет, сучасних інформаційних, програмних та хардверних продуктів призводить до того, що юридичне регулювання не завжди встигає за реальними відносинами. Правові проблеми вибору ефективного механізму правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності стали актуальними не лише для урядів розвинутих країн, а й для споживачів ІТ-послуг та осіб, що здійснюють ІТ-діяльність. Законодавче регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні потребує подальшого вдосконалення. Досвід правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності мають багато держав світу, такі як Індія, Японія, Китай тощо, проте особливо цінним в розрізі європейської інтеграції України, на нашу думку, є дослідження досвіду держав-членів ЄС та США, котрі одними із перших постали перед викликами оподаткування ІТ-діяльності та мають найбільш тривалий та об'ємний досвід його правового регулювання. Порівняння правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в різних правових системах дозволить визначити

найбільш раціональні шляхи вдосконалення законодавства України у визначених сферах.

**Ступінь наукової розробки** проблеми так само переконує в необхідності її дослідження. Проблема правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності є досить широкою, тому для її дослідження необхідно опиратись на праці представників різних галузей правової та економічної науки. Українські та іноземні вчені лише частково досліджували поставлену нами проблематику, проте комплексного дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності досі не здійснено.

Проблеми правового регулювання ІТ-діяльності в Європі частково досліджувались такими науковцями як А. Greenberg, R. Simmons, які вивчали питання криптовалюти, І.Б. Белік, Н.М. Борецько, Н.М. Васильєва, S. Bach, D. Dierickx, Ad van Doesum, M. Franda, A. Goolsbee, S. Lone, F. Steegstra, S. Wagenaar, які досліджували питання, пов'язані із правовим регулюванням оподаткування електронної комерції в ЄС Д.С. Вінцова, О.Ю. Водяніков, Jörg Alt, M. Simonek, які досліджували принципи оподаткування.

Теоретичною основою дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США стали праці таких дослідників, як С. Іллічов, А. Кудь, М. Кучерявенко, Є. Смичок, Catherine Chen, Michael Mazerov, Maurine Morgan P. Feitosa, Eric C. Miller, Sally Jones, Shelley Rhoades-Catanach, Felix Lessambo, Jeffrey M. Stupak та ін.

Дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні базувалось на працях таких вчених, як Р.Г. Браславський, Л.І. Вдовічена, Д.С. Вінцова, Р.О. Гаврилюк, Д.О. Гетманцев, О.Ю. Засенко, О.А. Музика-Стефанчук, О.М. Лобач, М.П. Кучерявенко, В.Л. Форсюк та ін.

Таким чином, лише початковий ступінь наукової розробки вище зазначеної проблематики та інноваційність практики зумовлюють актуальність даного дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження здійснено в межах наукових проблем №



ДР0116U003683 «Природа публічного права», що вирішувалась кафедрою публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича у 2016-2020 рр. та №0120U105707 «Публічне право як цінність», яка досліджується кафедрою 01.01.2021 року. Тему дисертації затверджено Науково-технічною радою Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (Протокол №12 від 21 листопада 2017 року).

**Мета і завдання дослідження.** Мета кваліфікаційної роботи полягає у спеціальному комплексному дослідженні з позицій порівняльно-правового підходу правового поняття та особливостей оподаткування ІТ-діяльності. Досягнення мети передбачає вирішення наступних **завдань**:

- визначити правове поняття та природу ІТ-діяльності;
- дослідити правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС;
- дослідити правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США;
- дослідити правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

Дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в кожній із вказаних юрисдикцій передбачає вивчення його еволюції, принципів та особливостей.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування ІТ-діяльності.

**Предметом дослідження** є порівняльний аналіз систем правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності держав-членів ЄС і США, взятих Україною за основу для створення національної системи оподаткування ІТ-діяльності.

**Методи дослідження.** Методологія дослідження окресленої проблеми зумовлюється її предметом, метою та конкретними задачами. Методологічну основу дисертаційного дослідження склали діяльнісний підхід, загальнонаукові принципи об'єктивності та історизму пізнання і спеціально-правові методи аналізу.

Діяльнісний підхід став методологічною матрицею розрізнення та виокремлення з метою дослідження цілей, засобів, результатів і безпосереднього процесу ІТ-діяльності як об'єкту оподаткування, а також зіграв роль світоглядного (пояснюючого) принципу при виробленні концепції дисертаційного дослідження в цілому, алгоритмів аналізу його окремих змістових блоків, а також під час формулювання окремих дисертаційних положень, оцінок, висновків та рекомендацій.

Принцип об'єктивності пізнання націлював на аналіз усієї сукупності фактів, що стосуються предмету дослідження, без будь-яких вилучень із їх масиву, також застерігав від деформації, умисної чи мимовільної, емпіричного матеріалу, концептуальних положень інших дослідників проблеми.

Принцип історизму зобов'язував авторку кваліфікаційного дослідження розглядати усі явища, що стосуються предмету дисертації, у їх динаміці та еволюції – як вони з'являлися, які етапи у своєму розвитку проходили та чим стали на даний період часу. Конкретним засобом реалізації цього принципу у даному дисертаційному дослідженні став застосований нами історико-правовий метод.

Історико-правовий метод дозволив здійснити розгляд правового регулювання окремих елементів ІТ-діяльності в їх еволюційному розвитку, відстеження формування проблем, що виникають в процесі правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Для дослідження правових актів та наукових текстів у сфері ІТ-діяльності застосовано герменевтичний метод. Формально-юридичний метод застосовувався для з'ясування юридичної природи окремих явищ дійсності (електронна комерція, криптовалюта, блокчейн тощо) у їхньому зв'язку з конкретними процесами. Систематизація різних позицій, думок, наукового досвіду, позицій державних органів забезпечили формування власних визначень та вдосконалення існуючого понятійно-категоріального апарату сфери ІТ-діяльності, а також формулювання пропозицій для зміни правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.

За допомогою порівняльно-правового методу було здійснено порівняння досвіду правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США та державах-членах ЄС. На основі зазначеного були сформульовані пропозиції щодо використання іноземного досвіду правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності для України.

Системно-структурний метод дав можливість розглядати ІТ-діяльність як складне цілісне явище, виявити її елементи та зв'язки між ними; дослідити закономірності правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності; встановити всю сукупність зв'язків, які притаманні правовому регулюванню оподаткування ІТ-діяльності.

Антропосоціокультурний підхід дозволив проаналізувати практику оподаткування ІТ-діяльності з позицій ціннісних підходів та значення податкових надходжень для вирішення стратегічних цілей держав.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що дисертаційна робота є першим комплексним порівняльно-правовим дослідженням правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, країнах Європи та Україні. Дослідження здійснювалось на основі аналізу значної кількості іноземних джерел, більшість з яких вперше запроваджена у сферу вітчизняної теоретичної юриспруденції, що дало можливість глибоко дослідити особливості зарубіжного правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Положення дисертаційного дослідження ґрунтуються на аналізі міжнародних правових актів, нормативно-правових актів ЄС та США, законодавства України, ключових джерел судової практики в галузі оподаткування ІТ-діяльності ЄС, США та України.

До найвагоміших наукових результатів дослідження належать такі:

*вперше:*

- здійснено періодизацію еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС на чотири етапи: вироблення загальних правил і принципів правового регулювання ІТ-діяльності; поява перших національних практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС;

адаптація норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності; пошук правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється.

- запропоновано класифікацію правових принципів оподаткування ІТ-діяльності на загальні, що застосовуються до правового регулювання всіх податкових правовідносин, в тому числі до оподаткування ІТ-діяльності (нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість) та особливі, що мають ключове значення, зважаючи на особливості здійснення ІТ-діяльності (принцип визначення податкової юрисдикції, принцип безсторонності).

- на основі аналізу правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС визначено його особливості: фундаментальне реформування системи стягнення ПДВ за допомогою системи *One Stop Shop*; правове регулювання прямого оподаткування на основі пошуку рішень для оподаткування великих цифрових компаній в юрисдикціях, де вони отримують прибуток; правове регулювання оподаткування криптовалюти із визнанням операцій з обміну віртуальних валют традиційною поставкою послуг для мети оподаткування, що дозволяє дотримуватись загального правила, згідно з яким результати ІТ-діяльності оподатковуються як поставка послуг;

- показано, що система *One Stop Shop* забезпечує дотримання таких принципів оподаткування ІТ-діяльності, як нейтральність; ефективність; визначення податкової юрисдикції за місцем отримання доходу; безсторонність;

- здійснено періодизацію еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США на три етапи, залежно від тлумачення правила постійного представництва, згідно з ключовими судовими прецедентами США: 1) визначення постійного представництва виключно як фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності в певному штаті; 2) усвідомлення необхідності зміни підходів до розуміння постійного представництва, а саме не обмеження його лише фізичною присутністю – визнання того, що веб-сайти, спрямовані на

конкретну місцеву аудиторію, можуть бути аналогом фізичної присутності у штаті; 3) скасування обов'язковості правила фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності для його оподаткування в штаті.

- обґрунтовано висновок про конформістський підхід до правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США;

- встановлено особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США: відсутність ПДВ та застосування податку з продажу і податку на використання; підхід до визначення поняття постійного представництва через достатній зв'язок (nexus), тлумачення якого еволюціонувало від акценту виключно на фізичній присутності до відміни необхідності фізичної присутності в певному штаті; оподаткування криптовалюти як майна податком на приріст капіталу;

- здійснено періодизацію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні на два етапи: правове закріплення основних засад правового регулювання ІТ-діяльності для стимулювання її розвитку та відсутністю спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності; поява спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності;

- обґрунтовано порушення Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. № 1946-IX принципу рівності платників податків та недопущення будь-яких проявів дискримінації, враховуючи, що пільги поширюються не на всю ІТ-індустрію, а лише на резидентів Дія Сіті.

*удосконалено:*

- поняття ІТ-діяльності: нові види діяльності, що виникли у зв'язку із поширенням інформаційних технологій, включаючи електронну комерцію та криптовалютну діяльність, запропоновано об'єднати поняттям «ІТ-діяльність».

- розуміння ІТ-діяльності для мети оподаткування як цілеспрямованої, врегульованої нормами права, активності, по створенню суспільно значимих

об'єктів засобами комп'ютерних технологій на основі математичних обчислень (алгоритмів), віртуальних активів, технологій розподіленого реєстру, цифрових записів, «хмарних» комп'ютерних обчислень, технологічних платформ, доменних імен, засобів індивідуалізації цифрових пристроїв тощо, що підлягає встановленню та утриманню податків.

- положення про те, що застосування принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, сформульованих в доповіді Білого Дому, було доречним на початковому етапі розвитку ІТ-діяльності та сприяло безперешкодному росту цієї галузі, проте їх використання на сучасному етапі суперечить фундаментальному принципу справедливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки принципове спрощення оподаткування мережі Інтернет ставить в нерівні умови суб'єктів ІТ-діяльності та суб'єктів традиційної підприємницької діяльності, адже такі підприємці можуть займатись ідентичними видами діяльності і, при цьому, мати різне податкове навантаження.

- перелік принципів оподаткування в Україні та запропоновано принципи оподаткування ІТ-діяльності доповнити принципом визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення з метою забезпечення дотримання принципів нейтральності та рівності оподаткування.

*дістали подальшого розвитку:*

- обґрунтування того, що правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності повинно здійснюватись на основі відходу від концепції фізичної присутності суб'єкта на території певної держави для його оподаткування.

- положення про те, що правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС базується на наступних засадах: оподаткування ІТ-діяльності має здійснюватися на основі вже існуючих податків; результати ІТ-діяльності (електронні продукти) підлягають оподаткуванню як послуги, а не товари; ПДВ необхідно стягувати в місці знаходження споживача, а не продавця; прямі податки є юрисдикцією держав-членів ЄС; правила оподаткування ІТ-діяльності повинні перешкоджати застосуванню шкідливих

податкових практик розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

- обґрунтування способів забезпечення ціннісних імперативів оподаткування. Відміна правила фізичної присутності сприятиме справедливому та рівноправному оподаткуванню суб'єктів ІТ-діяльності та традиційного бізнесу, а також суб'єктів підприємницької діяльності різного масштабу, і як наслідок, з позицій антропосоціокультурного підходу, забезпеченню дотримання права людини на податки. Неоподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам є порушенням права людини на податки, адже надаючи такі послуг на території України, нерезиденти користуються інфраструктурою та суспільними благами, створеними за рахунок платників податків, при цьому, не беручи участь у їх створенні.

**Практична значимість отриманих результатів.** Висновки, сформульовані в дисертаційному дослідженні, можуть бути використані у:

- науково-дослідній сфері - для подальшої розробки проблем правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності;

- правотворчій діяльності – для вдосконалення правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності запропоновано:

виключити з проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами №2461 від 15.11.2019 р. пункт 167.6. «5 відсотків - для інвестиційного прибутку від продажу криптоактивів строком на 5 років» з метою забезпечення дотримання принципів рівності та нейтральності оподаткування;

з метою уникнення колізій норм-визначень віртуальних активів та забезпечення правової визначеності, в Законі України «Про віртуальні активи» використати визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового

знищення»: віртуальний актив - це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей;

зважаючи на поширеність ІТ-діяльності в Україні, доповнити Податковий кодекс України статтею, що містить перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності, що включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

- навчальному процесі – при викладанні дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Податкове право ЄС», «ІТ-право», підготовці робочих програм, підручників, методичних матеріалів із зазначених дисциплін.

**Апробація результатів.** Робота підготовлена та обговорена на кафедрі публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича. Основні положення дисертаційної роботи представлені автором на 14 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: *Conferința internațională științifico-practică «Juridică științifică în condițiile de integrare Europeană Ucraina și Moldova: repere moderne de dezvoltare juridică, 24-25 martie, 2017; Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи, м. Дніпро, 31 березня – 1 квітня 2017 р.; Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні, м. Запоріжжя, 21-22 квітня 2017 року; Стратегії розвитку та пріоритетні завдання юридичної науки, м. Київ, 9 – 10 червня 2017 р.; Права людини та публічне врядування, м. Чернівці, 15 березня 2018 р.; Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності, м. Чернівці, 30 березня 2018 р.; 10th LUMEN International Scientific Conference Rethinking Social Action. Core Values in Practice. Ethical and Social Dimentions on Public Administration and Law, April 26-29<sup>th</sup> 2018, Suceava, Romania; Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні, Чернівці, 18-19 жовтня 2018 р.; Анти-BEPS та захист прав платників податків, Київ, 1 березня 2019 року; Права людини та*



*публічне врядування*, 15 травня 2019 року, м. Чернівці; *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети*, м. Київ, 4–5 липня 2019 року; *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні*, Чернівці, 24-25 жовтня 2019 р.; *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи*. м. Дніпро, 5-6 лютого 2021 р.; *Права людини та публічне врядування*, м. Чернівці, 21 травня 2021 р.

**Публікації.** Результати дисертаційного дослідження опубліковано в 20 наукових статтях, матеріалах і тезах конференцій, з яких 2 статті в іноземних фахових виданнях, 3 статті у вітчизняних фахових виданнях, 1 стаття у вітчизняному науковому виданні, 14 тез у збірниках матеріалів наукових конференцій.

**Структура дисертації.** Робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг дисертації - 241 сторінка, список використаної літератури - 343 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ПОНЯТТЯ ТА ПРАВОВА ПРИРОДА ОПОДАТКУВАННЯ ІТ- ДІЯЛЬНОСТІ

#### 1.1. Правове поняття ІТ-діяльності.

Наукове осмислення будь-якого правового явища неможливе без чіткого розуміння змісту базових понять та категорій, за допомогою яких це явище описане. Поряд із терміном «ІТ-діяльність» як тотожні часто вживаються терміни цифрова діяльність, електронна діяльність тощо. Під впливом ІТ всі галузі підприємницької діяльності видозмінюються, трансформуються, адаптуються до нових явищ і відносин в діловому навколишньому середовищі. В.Г. Бодров вказує, що цифрова економіка являє собою глобальну мережу соціальних та економічних заходів, які реалізуються за допомогою Інтернету, мобільних та сенсорних мереж. Така новітня модель економіки базується на перевагах доступу до мережі Інтернет, які підвищують ефективність праці, дозволяють знизити витрати на виробництво та сприяють зростанню конкурентоспроможності суб'єктів підприємницької діяльності [9]. Основою формування інформаційного суспільства як способу організації суспільних зв'язків стали засади відкритості та доступності інформації для кожного члена суспільства, вільного та швидкого поширення такої інформації, а також автоматизації багатьох виробничих, управлінських та інших процесів [6].

На початкових етапах розвитку Інтернету в цій мережі існували незначні, зазвичай анонімні суспільні відносини, які, на сучасному етапі, стали широкою групою правовідносин, врегульованих різними галузями права, значення яких постійно зростає. Система суспільних відносин, які потребують врегулювання правом, постійно розширюється разом із розвитком інформаційних технологій. А.С. Аліна називає такі ознаки відносин в галузі інформаційних технологій, як інноваційність, високотехнологічність, аформальність [1].

Діяльність взагалі прийнято розглядати як цілеспрямовану активність людини, групи, колективу, організації, суспільства. ІТ-діяльність пов'язана з виробництвом і реалізацією ІТ-послуг [52].

Поняття ІТ-діяльності базується на розумінні інформаційних технологій (ІТ), які складають основу цього виду діяльності. Останнім часом під інформаційними технологіями найчастіше розуміють комп'ютерні технології, тобто використання комп'ютерів та їх програмного забезпечення. В Україні процес формування інформаційного суспільства офіційно розпочався у 1998 р., коли було прийнято один із перших законодавчих актів у цій сфері – Закон України «Про Національну програму інформатизації». Стаття 1 цього Закону визначає, що інформаційна технологія – «цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування» [48].

Напрями розвитку інформаційного суспільства в Україні також визначаються такими документами: Закон України «Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 рр.» [102], Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні [125], Концепція Державної цільової програми створення та функціонування інформаційної системи надання адміністративних послуг на період до 2017 року [103], Концепція розвитку електронного урядування в Україні [104] тощо. Крім того, розвитку інформаційних технологій та їх правовому регулюванню сприяє Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [129], згідно з якою одним із напрямів співробітництва є сприяння широкому доступу, поліпшенню безпеки мереж та широкому використанню інформаційно-телекомунікаційних технологій фізичними особами та суб'єктами підприємницької діяльності, органами державної влади та місцевого самоврядування через впровадження місцевих

онлайн ресурсів та розвитку електронних послуг, що можуть надаватись через мережу Інтернет, зокрема, онлайн бізнесу, електронного урядування, дистанційного навчання за допомогою онлайн ресурсів, а також взаємодії з закладами охорони здоров'я, використовуючи мережу Інтернет. Національна економічна стратегія на період до 2030 року [98] затверджує курс України на акселерацію цифрової економіки та передбачає цифровізацію усіх сфер життя, стимулювання зростання електронної комерції та бізнесу до цифрових форматів співпраці.

Як влучно зазначає С. С. Аліна, в сфері інформаційних технологій створюється все більше цифрових продуктів, що стають об'єктами правовідносин та які можливо «монетизувати» [1]. Відповідно постає питання належного їх оподаткування. Оксфордський словник бізнесу та управління визначає оподаткування як збори з фізичних осіб або юридичних осіб центральним або місцевим урядом для фінансування витрат цього уряду, а також як засіб реалізації його фіскальної політики [287]. Британська енциклопедія визначає оподаткування як запровадження урядами примусових зборів з фізичних або юридичних осіб [272]. Юридична енциклопедія під редакцією Ю.С. Шемчушенка визначає поняття оподаткування, як законодавчо врегульований процес становлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів і ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків [141].

В Україні обов'язок сплати податків і зборів встановлено в ст. 67 Конституції України [58]. Платниками податків, згідно Податкового кодексу України, є «фізичні та юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом» [90]. Відповідно, для мети оподаткування необхідно визначити ІТ-діяльність як об'єкт оподаткування.

На думку Т.В. Мінкович, у найбільш широкому сенсі інформаційні технології - це галузь діяльності, що забезпечує ефективне здійснення інформаційного аспекту діяльності людей [78]. Згідно з визначенням, прийнятим ЮНЕСКО, інформаційні технології (від англ. information technology) - це система взаємодіючих наукових, технологічних, інженерних дисциплін, предметом вивчення яких є способи продуктивної організації діяльності людей, робота яких спрямована на обробку та зберігання інформації; комп'ютерна техніка та методи організації і взаємодії з людьми і технічним устаткуванням, їх практичне використання; а також пов'язані з усім цим соціальні, економічні та культурні виклики. Іншими словами, інформаційні технології - широкий клас галузей діяльності, що відносяться до технологій створення, збереження, управління і обробки інформації, в тому числі із застосуванням обчислювальної техніки [17].

Інформаційні технології в іноземній літературі розглядаються як можливості, які отримують підприємства завдяки комп'ютерам, комп'ютерним програмам та телекомунікаціям для доставки даних, інформації та знань до окремих осіб та процесів. Інформаційні технології передбачають застосування засобів інформаційно-комунікаційних технологій, включаючи комп'ютерну мережу, програмне та апаратне забезпечення, необхідне для підключення до Інтернету [289].

На думку О.В. Синеокого, інформаційна технологія являє собою процес використання системи засобів і методів збирання, оброблення і передавання даних для одержання нової інформації стосовно стану певного об'єкта, процесу або явища, тобто перетворення первинної інформації на інформаційний продукт [116].

Як вказує А.С. Аліна, представники юридичної науки не мають узгодженої точки зору стосовно визначення об'єктів ІТ-діяльності. Цифровими об'єктами в юриспруденції називають товари, що не мають матеріального вираження, а існують лише в цифровій формі, електронні об'єкти, які в силу своєї віртуальності не є речами, проте мають риси речей і

не можуть бути визначені як права або поведінка суб'єктів правовідносин. До таких об'єктів зазвичай відносять інформаційні продукти і послуги [1]. Необхідно погодитись із думкою О. О. Берназюка, що цифровими можна вважати такі технічні засоби, у яких відбувається збереження та передавання інформації особливим способом – цифровим [6, с. 28]. Цифровізація, згідно деяких джерел, є переведенням інформації із паперових (аналогових) джерел в цифрові [84]. Виходячи з цього, О. О. Берназюк визначає цифрові технології як сукупність способів збору, обробки, фіксації, зберігання вхідної, а також формування та поширення вихідної інформації особливим (цифровим) методом [7]. Разом із тим, вчений наголошує на спорідненості понять «цифрові» та «електронні» технології, які у науковій літературі та правових джерелах уживаються як тотожні. Вчений пропонує наступне правове визначення цифрових технологій: «законодавчо урегульована єдина система засобів та прийомів збирання, фіксації, обробки, зберігання та поширення правової інформації, а також створення документів та їх проєктів в електронній формі за допомогою комп'ютерної техніки, Інтернет-застосунків, автоматизованих систем, інформаційно-комунікаційних мереж та інших цифрових засобів, організована на всіх рівнях та в усіх основних сферах публічного управління, інших видах юридичної діяльності, яка дає змогу підвищити ефективність відповідної діяльності» [6, с. 94].

Ми погоджуємось із Н. Левицькою, яка зазначає, що об'єктами в цифровому полі можуть бути: об'єкти, що створюються комп'ютерними програмами в результаті математичних обчислень, алгоритми, цифрові записи, віртуальне майно, «цифрові двійники», технологічні платформи (соціальні мережі, промисловий Інтернет, месенджери, онлайн торгові майданчики, інформаційні ресурси та ін.), «хмарні» комп'ютерні обчислення, доменні імена, засоби індивідуалізації цифрових пристроїв (IP-адреси, акаунти та особисті дані в соціальних мережах) та багато інших [66].

Говорячи про IT-технології, необхідно звернути увагу на технологію блокчейн та криптовалюту, що реалізується на її основі. Блокчейн є новітньою

технологією, що має перспективи до застосування в багатьох ключових галузях економіки, а відповідно потребує врегулювання правом, а криптовалюта, не дивлячись на відносну новизну, широко використовується в Україні і світі, а тому вимагає належного правового регулювання, в тому числі оподаткування. Оксфордський словник визначає технологію блокчейн як особливу структуру, що дозволяє написання групи транзакцій у криптосистемах [202]. Використання такої технології є особливо надійним, оскільки її наразі неможливо підробити. Транзакція вважається завершеною та достовірною («підтвердженою»), коли перевіряється її формат та підписи, а також сама транзакція групується разом з кількома іншими та записується у спеціальну структуру - блок. Вміст блоку можна перевірити, оскільки кожен блок містить інформацію про попередній [269]. Варто зазначити, що технологія блокчейн виникла разом з біткойном, але її можна використовувати і окремо.

Як вказує А.А. Кудь, блокчейн є сучасним рішенням в цифровому просторі для забезпечення новітнього способу обліку електронних даних. Блокчейн являє собою систему обліку, що ґрунтується на особливих об'єктах обліку – токенах (записи у системі обліку цифрових даних на базі технології розподіленого реєстру, що є ідентифікатором інформації, яка може бути, але не виключно, похідною від первинного активу). Таке технологічне рішення забезпечує розподілене зберігання інформації, передачу даних без посередників, що є основою для надійності і прозорості операцій з токенами [62].

Криптовалюти, віртуальні активи, криптоактиви та інші споріднені терміни, що використовуються в літературі, по суті позначають токени. Аналізуючи визначення віртуальних активів FATF [212] (цифрове представлення вартості, яким можна торгувати в цифровому вигляді або передавати його та використовувати для оплати чи інвестицій), А.А. Кудь називає такі їх ознаки: цифровий вираз вартості, є об'єктом торгівлі чи

переказу в цифровому форматі, можливість використання для платіжних або інвестиційних цілей [62].

Як вказує А.С. Овчаренко, криптовалюта являє собою складну систему інформаційно-технологічних процедур, що регламентують ідентифікацію власників та фіксацію факту їх зміни. Ключовою ознакою, що демонструє різницю криптовалюти та решти електронних грошових коштів (електронних грошей або безготівкових розрахунків), є приватний характер емісії. Крім того, різницю можна прослідкувати в технологічних характеристиках їх виготовлення та здійснення обігу. Інформація стосовно кожної транзакції, що здійснюється в межах цих платіжних систем, перебуває у відкритому доступі. Криптовалюта являє собою децентралізовану систему, що характеризується особливою правовою природою, властивостями якої є подільність, висока ліквідність, відсутність державного забезпечення та емітента, що і відрізняє її від традиційних грошей [85].

Схожої думки дотримується Н.В. Данік, яка називає такі особливості криптовалют, як децентралізація, тобто відсутність регулятивного органу, який би регулював криптовалюту та спосіб її емісії - майнінг. Майнінг криптовалют базується на використанні потужностей комп'ютерних систем для генерації унікальних наборів символів, які утворюють криптовалюту [34]. Оскільки криптовалюта характеризується анонімністю транзакцій, її використання може призводити до ухилення від сплати податків, відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансування тероризму тощо [34]. Тому, для уникнення таких негативних наслідків, використання криптовалюти як складової ІТ-діяльності вимагає належного правового регулювання, в тому числі оподаткування.

Наступною важливою складовою ІТ-діяльності, на нашу думку, є електронна комерція. Широке впровадження електронної комерції в практику суб'єктів підприємництва змінило характер ведення підприємницької діяльності. Е-комерція, як вказує Ю.Ю. Васильєв, – це ведення бізнесу в он-лайн режимі, яке наразі присутнє галузях прямих продажів товарів і послуг,



безпечного розміщення інформації та корпоративних закупівель, платіжних систем і банківської справи [19]. Згідно Закону України «Про електронну комерцію», електронна комерція – «відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру; електронна торгівля - господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом покупцю шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем» [44]. Тобто, електронна комерція є ширшим поняттям, ніж електронна торгівля.

Електронна комерція як юридична категорія, яка використовується для цілей оподаткування, як влучно вказує І. П. Мелешенко, є формою діяльності фізичних та юридичних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, їх об'єднань, держав та міст, до якої входить реалізація товарів, виконання робіт, надання послуг, передача майнових прав, що здійснюється за допомогою комп'ютерної мережі Інтернет, внаслідок заняття якою виникають обставини, що мають вартісну, кількісну або фізичну характеристику і які можуть визнаватися об'єктами оподаткування відповідно до податкового законодавства. Внесення змін до правового регулювання оподаткування електронної комерції має базуватись на принципі недискримінації, з урахуванням загальних засад оподаткування, серед яких: нейтральність, економічність, визначеність, простота, гнучкість, ефективність і справедливість [77].

Н.О. Дмитрієва наголошує на використанні великої кількості неологізмів та англійських термінів для позначення новітніх складових електронної комерції, наприклад, cybershop, e-shopping, e-commerce, cybershopping, electronic shopping, electronic commerce, television commerce, cybercommerce, Internet shopping, комерції за допомогою мобільного зв'язку, інтерактивного

цифрового телебачення, голосової комерції як форм застосування електронної комерції тощо. Крім того, такий вид діяльності сприяв появі нових видів суб'єктів підприємницької діяльності: кіберпідприємці (професійно займаються підприємницькою діяльністю через Інтернет), e-entrepreneur, technotycoon, technoguru, techno yuppie, entrepreneurd (ІТ-фахівці – кіберпідприємці); e-consumer (електронний споживач), e-trader (електронний продавець) тощо [37].

Таким чином, очевидно, що із розвитком інформаційних технологій з'явилась велика кількість нових видів діяльності, як електронна комерція, діяльність, пов'язана із криптовалютою та цифровими (нематеріальними) об'єктами тощо. Широке використання таких новітніх видів діяльності потребує правового регулювання оподаткування. Проаналізовані в підрозділі види діяльності в цілому, на нашу думку, можна об'єднати єдиним загальним терміном «ІТ-діяльність». Оскільки результати ІТ-діяльності, як матеріальні, так і нематеріальні, в тому числі програмне забезпечення, найчастіше реалізуються із використанням електронної комерції, фокус нашого дослідження буде зосереджено саме на цій складовій ІТ-діяльності. Крім того, особливого значення в сучасній цифровій економіці набуває діяльність, пов'язана із криптовалютою, що актуалізує необхідність дослідження правового регулювання оподаткування цього різновиду ІТ-діяльності. ІТ-діяльність для мети оподаткування являє собою цілеспрямовану, врегульовану нормами права, активність, по створенню суспільно значимих об'єктів засобами комп'ютерних технологій на основі математичних обчислень (алгоритмів), віртуальних активів, технологій розподіленого реєстру, цифрових записів, «хмарних» комп'ютерних обчислень, технологічних платформ, доменних імен, засобів індивідуалізації цифрових пристроїв тощо, що підлягає встановленню та утриманню податків.

## 1.2. Правова природа оподаткування ІТ-діяльності.

На сучасному етапі економічний розвиток держав в умовах глобалізації, міжгосподарських зв'язків стикається з рядом нових викликів і загроз, які можуть мати прямий вплив на стійкість їх розвитку та безпеку. Зокрема, реалізація суверенних прав стає все більш складним завданням для традиційної держави. Глобальні стандарти, що висуваються до країн, сприяють виникненню нових форм конкуренції та суперництва між державами [13]. Глобалізація, розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, електронної комерції та зростання мобільності факторів виробництва стали відмінними рисами ХХІ ст. Вони посилили протиріччя між глобальною економікою та локальним характером оподаткування і тим самим гостро порушили питання необхідності модифікації сучасних систем оподаткування [68].

Важливим фактором стрімкого розвитку ІТ-діяльності стала пандемія Covid-19. Світовий ринок інформаційних технологій зазнав революційних змін за останні два роки. М.П. Городинський наголошує на приголомшливому успіху транснаціональних ІТ-компаній, серед яких Apple, Netflix, Google, Twitter, Amazon Prime, Facebook, Uber, Xbox та інші, що стали незамінною частиною сучасного життя і зразком для нової глобальної цифрової економіки [33]. Багато споживачів стали купувати товари, не виходячи з власного дому, такі зміни в поведінці споживачів просунули індустрію ІТ принаймні на п'ять років вперед. І така зміна, ймовірно, стане постійною, а не тимчасовою [224; 340].

Г. Андрощук зазначає, що пандемія зміцнила позиції ІТ-технологій, які набували великого значення ще до появи COVID-19 [27]. Багато підприємців видозмінили свою діяльність, щоб забезпечити виконання замовлень і надання послуг через цифрові платформи. Особливого розвитку набув штучний інтелект та робототехніка [319]. ІТ-діяльність стала шляхом до забезпечення існування бізнесу. Навіть після завершення пандемії підприємці будуть

використовувати електронну комерцію паралельно із традиційною [27]. Це загострює питання про належне правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності.

В. Танзі узагальнив перелік явищ сучасної глобальної економіки, стрімкий розвиток яких спричинив зміну існуючих податкових систем: зростання обсягів інтернет-торгівлі; поширення практики використання електронних грошей за анонімними рахунками; міжнародні транзакції всередині компаній та трансферне ціноутворення; складність оподаткування фінансового капіталу; поширення офшорних зон; похідні фінансові інструменти; зростання міжнародної активності громадян [321]. Всі ці явища пов'язані із ІТ-діяльністю, яка вимагає змін правового регулювання оподаткування.

При цьому необхідно погодитись із А.А. Боровським та І.А. Лук'яною, що ефективне вдосконалення оподаткування ІТ-сфери має включати не лише реформування законодавчої бази, а й розробку комплексної програми розвитку (або стратегію) оподаткування з метою досягнення якісно нового рівня податкового суверенітету держави як складової фінансового суверенітету держави, що гарантує надходження необхідних ресурсів для виконання державою всіх її завдань та, насамперед, у галузі соціальної політики та підвищення рівня життя своїх громадян [13].

Саме із податковим суверенітетом та податковою юрисдикцією держав тісно пов'язана правова природа оподаткування ІТ-діяльності, зважаючи на транскордонність та екстериторіальність такого виду діяльності. Розвиток співробітництва країн у галузі контролю руху грошових потоків, запобігання розмиванню податкової бази багатонаціональними компаніями, переведення прибутку у низькоподаткові юрисдикції стали причиною розвитку міжнародного податкового співробітництва, а також посилення ролі податкових систем країн у всьому світі [13].

В літературі виділяють найбільш суттєві світові тенденції, які вплинули на розвиток поняття податкового суверенітету: 1) глобалізація поняття

«платник податків». Сьогодні податковим органам країн протистоять глобальні платники податків, які насамперед є великими міжнародними компаніями, що здійснюють свою діяльність у різних країнах світу; 2) паралельно з глобальними платниками податків стає популярним поняття доходу без громадянства. Дане поняття відображає ситуацію, за якої оподатковуваний дохід великої міжнародної компанії формується в країні, де відсутні фактори, що дозволяють отримувати такий дохід [251]; 3) ослаблення економічного та юридичного зв'язку з територіальним джерелом доходу через розвиток цифрової економіки та складних фінансових інструментів; 4) загострення питань подвійного оподаткування. Країни вже не можуть ефективно протистояти подвійному оподаткуванню виключно за допомогою двосторонніх угод, що потребує модифікації національних законодавств у галузі оподаткування та розвитку міжнародної інтеграції; 5) зростання потреби у здійсненні обміну податковою інформацією між країнами з метою ухилення від несплати податків [145]; 6) прагнення країн захистити та зберегти національну податкову базу в умовах розвитку недобросовісної податкової конкуренції компаній, що створюються в рамках міжнародних груп з метою переведення доходів у низькоподаткові юрисдикції та зменшення податкових зобов'язань; 7) розвиток формально законних гібридних механізмів, покликаних використовувати асиметрію національних законодавств з метою зменшення податкових зобов'язань (гібридні юридичні особи, особи подвійного резидентства, гібридні фінансові інструменти, гібридна передача активів) [285].

Під впливом цих явищ завдання визначення потенційної бази оподаткування, яка є доступною для стягнення податків у межах окремої країни, істотно ускладнюється. Як наслідок, фіскальний суверенітет країн помітно обмежується, втрачаючи зазвичай властиві йому риси [68].

З цим пов'язані публічний та приватний податкові інтереси платника податків та держави. Так, активний розвиток ІТ-діяльності призвів до того, що платники податків намагаються переводити свої капітали в низькоподаткові

юрисдикції. Тим часом у держави, на території якої цей дохід отримується, існує прямо протилежний інтерес - обкласти надходження платника податків податком на своїй території та припинити факти незаконного виведення капіталу за кордон. Для визначення повноти виконання платником податків податкового обов'язку державі часто необхідна інформація, що носить закритий характер (про закордонні рахунки, про офшорні операції, об'єкти нерухомого майна і т.д.). Крім вирішення юридичного питання про допустимість та підстави надання такого роду інформації, потрібне також технічне забезпечення можливості передачі відповідних відомостей [72].

Як вказує В.Б. Рарицька, в межах етатистської доктрини оподаткування податковий суверенітет проявляється у правах держави самостійно і повною мірою ухвалювати рішення стосовно стягнення податків, визначати об'єкти оподаткування, коло платників податків, розміри податкових нарахувань, способи стягнення податків тощо. Але європейська доктрина податкового суверенітету вимагає від держави виконання обов'язку із забезпечення захисту та благополуччя громадян [108].

О.А. Шахмамет'єв з посиланням на французького дослідника Cartou L. обґрунтовано вказує на те, що під податковим суверенітетом мається на увазі влада, яка на певній території має виняткові повноваження створити податкову систему і застосовувати її [139].

Як влучно зауважує Л.І. Вдовічена, в більшості юрисдикцій є національні правові норми, предметом регулювання яких є режими оподаткування для резидентів, що здійснюють свою діяльність за межами територій цих держав, і доходи яких надходять з територій інших країн, а також для іноземних платників податків, які здійснюють свою підприємницьку діяльність на територіях відповідних юрисдикцій. За загальним правилом країни дотримуються загальних принципів міжнародного публічного права та спеціальних принципів міжнародного економічного права, але поширення практики порушення вказаних принципів часто стає причиною конфліктів в галузі оподаткування між правовими системами різних юрисдикцій.

Причиною таких непорозумінь часто є неоднозначне тлумачення та застосування права на податковий суверенітет і на поширення податкової юрисдикції різними країнами [21]. Це, в свою чергу, призводить до міжнародного подвійного оподаткування або, навпаки, неоподаткування.

Податкова юрисдикція держави, як вказує Є.С. Маринчак, поширюється на територіальному та суб'єктному рівнях. Територіальний рівень передбачає, що податкова юрисдикція розповсюджується на геофізичний і цифровий простір в межах території держави. Суб'єктний рівень передбачає розповсюдження податкової юрисдикції держави на фізичних та юридичних осіб, що володіють фінансово-правовим зв'язком із державою, а саме: резиденти, які зазвичай зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі з усіх джерел доходу, незалежно від території їх походження (територія держави, територія третьої держави, міжнародна територія); нерезиденти, які зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі з тих доходів, що походять з території цієї держави. Податкова юрисдикція держави являє собою практичне втілення державного суверенітету по відношенню до встановлення, зміни та припинення податкових правовідносин у межах суверенної території конкретної держави та фізичних і юридичних осіб, які мають фінансово-правовий зв'язок з цією державою [76].

Стосовно сфери оподаткування ІТ-діяльності податкова юрисдикція постає як влада створювати правила оподаткування, обов'язкові для зазначених у них суб'єктів - резидентів та нерезидентів - які визнаються іншими державами як дійсні. У рамках конституційних принципів держави вільні у виборі правил здійснення податкової юрисдикції, маючи свободу розсуду у поширенні юрисдикції на осіб, пов'язаних з ними певними чинниками, а також на майно, щодо якого може бути зроблений аналогічний висновок. Ми погоджуємось із думкою І.О. Хаванової, що правильно вести мову про наявність зв'язку саме з державою, а не з державною територією, оскільки просторові межі, в рамках яких реалізуються суверенні права та

обов'язки держави, ширші за географічну сферу в межах державного кордону [137].

На думку Л.В. Терентьєвої, розвиток інформаційно-комп'ютерних і телекомунікаційних технологій сприяв істотній видозміні функціонування традиційних елементів держави і суспільства. У результаті розширення комунікаційних кордонів знижується вплив просторово-часових і національних кордонів. Специфіка формування та розвитку відносин поза територіальними кордонами, а саме, у віртуальному просторі може видозмінити правові форми реалізації державної влади [128].

А.А. Самарін зазначає, що публічно-правовий характер глобалізаційних процесів змінив обсяг суверенних прав держав, зменшуючи суверенні права окремих держав на користь збільшення прав недержавних суб'єктів. На думку автора, даний фактор сприяє зростанню обсягу екстериторіальної юрисдикції, оскільки зв'язок території та права здійснюється саме державою [115].

Такі поняття, як постійне представництво, точки продажу, класифікація продуктів і доходів, які використовуються в процесі оподаткування, стали частково невідповідними сучасному стану речей. У зв'язку з тим, що нині важко визначити місцезнаходження продавця та споживача під час транзакції в Інтернеті, постала проблема втрати податкових надходжень. ІТ-діяльність дозволяє підприємствам отримувати свій дохід без будь-якої фізичної присутності. Через ці наслідки розвитку ІТ-діяльності податкові адміністрації не отримують належну інформацію про податки, які необхідно стягнути і, таким чином, мають місце податкові втрати [309].

Постійне представництво - це комплексна категорія податкового права, мета якої - встановлення справедливого порядку оподаткування діяльності іноземної організації на території держави-джерела. У системі елементів податку постійне представництво має найбільш тісний зв'язок з платником податків, оскільки є однією з умов, за яких іноземна організація стає зобов'язаною сплатити податок [142]. За зауваженням В.А. Гідиріма, «нині концепція постійного представництва - загально визнаний критерій



розмежування податкових прав країн і керівний принцип міжнародної податкової політики. Вона базується на концепції економічної приналежності» [31]. О.Ю. Коннов трактує постійне представництво як засіб визначення ступеня присутності іноземної організації на території держави ведення діяльності та визначення її податкового статусу у зв'язку з цим [56, с. 13; 94]. Вплив на формування концепції постійного представництва мала Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються [334], а також Типова конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування відносно податків на доходи та капітал [281] та коментарі до вказаних конвенцій. Основними підставами для визнання існування постійного представництва іноземної організації матеріального типу є: місце ведення діяльності, яке має бути відокремленим від підприємства, при цьому може враховуватись здійснення діяльності в певному приміщенні або наявність обладнання; таке місце діяльності має бути пов'язаним із державою географічно та існувати певний проміжок часу; в цьому місці має здійснюватись підприємницька діяльність, та повністю або частково бізнес-процеси. Ключове значення має певна матеріальна або фізична присутність.

Поточна міжнародна фіскальна структура на сучасному етапі вважається неадекватною, оскільки вона все ще побудована на двох основних критеріях для розподілу повноважень щодо оподаткування: «резидентство» (країна, в якій компанія має штаб-квартиру і де вона зазвичай сплачує корпоративний податок) і «джерело» (країна, в якій компанія фактично реалізує свою продукцію/послуги, де вона сплачує податок на додану вартість або ПДВ). Ця відмінність є простою, якщо застосовувати її до традиційних ланцюжків вартості, заснованих на матеріальних активах. Але її застосування втрачає сенс, коли вартість створюється за рахунок нематеріальних активів, сприяючи розмиванню податкової бази та практикам переміщення прибутку. У той час як глобальні цифрові транснаціональні компанії сплачують середню ставку корпоративного податку близько 9,5 відсотка, традиційні фірми мають

середній показник 23,2 відсотка [210]. У державах-членах ЄС практика переміщення прибутку є особливо агресивною, оскільки фірми використовують прогалини та невідповідності в міжнародних податкових правилах, щоб перемістити прибутки до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування на єдиному ринку ЄС. Європейська комісія почала прискіпливо досліджувати цю практику. Найбільш вражаючим випадком є 13 мільярдів євро несплачених податків Ірландії, запитаних в Apple. Європейська комісія стверджувала, що ефективний корпоративний податок, який застосовувався до європейського прибутку дочірньої компанії Apple, зареєстрованої в Ірландії, становив лише 1 відсоток у 2003 році, зменшившись до 0,005 у 2014 році [317]. Комісія звинуватила Люксембург у наданні Amazon подібних податкових пільг [316]. Ірландія, при цьому, посилювалась на власний податковий суверенітет та юрисдикцію, аргументуючи свою позицію стосовно встановлення податків для цифрових компаній. В той же час держави, на території яких здійснюється діяльність суб'єктів ІТ-діяльності, заявляють про юрисдикцію стягувати податки з доходів, отриманих на їх території. Такі випадки загострюють дискусії про необхідність реформування правового регулювання оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності [274]. Дещо змінила підходи до визначення постійного представництва відповідно до реалій цифрової економіки Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [332]. Так, документ передбачає правило протидії зловживань постійними представництвами, що розташовані в третій юрисдикції (пільги відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування не будуть застосовуватися, якщо дохід нерезидента буде переноситися на постійне представництво у іншій державі, і такий дохід буде звільнений від оподаткування або буде оподатковуватись за значно нижчою ставкою на рівні постійного представництва, а також одночасно такий дохід буде звільнений від оподаткування у країні нерезидента), а також правило, що протидіє штучному

уникненню статусу постійного представництва шляхом договорів комісій та подібних стратегій (у разі, якщо особа діє в договірній юрисдикції і систематично укладає контракти або систематично грає основну роль, що призводить до укладання контрактів з нерезидентом, ця особа вважається постійним представництвом такого нерезидента в цій договірній юрисдикції), крім того, якщо потенційне постійне представництво здійснює діяльність, що носить допоміжний або підготовчий характер, проте така діяльність є одним з ключових чинників, що впливає на отримання прибутку, така діяльність може розглядатись як така, що призводить до появи постійного представництва [40].

Крім того, за відсутності міжнародного консенсусу багато юрисдикцій почали формулювати односторонні правила оподаткування цифрової економіки, наприклад GAFA Tax. Нові тенденції, поряд з можливостями розмивання податкової бази і перерозподілу прибутку, зумовили необхідність оновлення міжнародної податкової системи для вирішення проблем, зумовлених розвитком цифрової економіки. Виникає складне питання, де має бути сплачений податок за умови, якщо підприємства можуть ефективно брати участь в економічному житті різних юрисдикцій без будь-якої фізичної присутності в державі? Цифровізація ускладнює, а то й унеможлиблює відділення цифрового світу від решти економіки, зокрема, з метою оподаткування. Важливість цифрової економіки в контексті Плану дій, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [282]), підкреслюється тим, що вирішення податкових проблем цифрової економіки визнано як першу дію плану BEPS [94].

Таким чином правова природа оподаткування ІТ-діяльності тісно пов'язана із податковим суверенітетом та податковою юрисдикцією держав. Основою дискусії навколо оподаткування ІТ-сфери є питання розподілу податкових прав між державами щодо цифрових бізнес-моделей, тому важливою є проблема встановлення зв'язку з певною податковою юрисдикцією, оскільки цифрові компанії часто уникають оподаткування в

юрисдикціях, де вони фактично здійснюють діяльність та отримують доходи. Належне правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності вимагає зміни традиційних підходів у визначенні податкового суверенітету та податкової юрисдикції держав та відходу від концепції фізичної присутності суб'єкта на території певної держави для його оподаткування. Суб'єкти ІТ-діяльності повинні оподатковуватись відповідно до території отримання доходу.

### **Висновки до Розділу 1.**

1. Стрімкий розвиток інформаційних технологій сприяв появі нових видів діяльності, що потребують належного правового регулювання, в тому числі оподаткування, серед яких електронна комерція, діяльність, пов'язана із криптовалютою та цифровими (нематеріальними) об'єктами тощо.

2. Новітні види діяльності, виникнення яких пов'язано із інформаційними технологіями, доцільно об'єднати загальним терміном «ІТ-діяльність».

3. ІТ-діяльність для мети оподаткування являє собою цілеспрямовану, врегульовану нормами права, активність, по створенню суспільно значимих об'єктів засобами комп'ютерних технологій на основі математичних обчислень (алгоритмів), віртуальних активів, технологій розподіленого реєстру, цифрових записів, «хмарних» комп'ютерних обчислень, технологічних платформ, доменних імен, засобів індивідуалізації цифрових пристроїв тощо, що підлягає встановленню та утриманню податків.

4. Розвиток ІТ-діяльності сприяє зростанню інтернет-торгівлі, використанню електронних грошей із анонімними рахунками, розмиванню податкової бази, переведенню прибутків у юрисдикції із низьким податковим навантаженням тощо, що актуалізує проблему належного правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки ускладнює розподіл податкових прав між юрисдикціями різних держав.

5. Сучасне правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності вимагає зміни традиційних підходів у визначенні податкового суверенітету та податкової юрисдикції держав, та відходу від концепції фізичної присутності суб'єкта на території певної держави для його оподаткування. Суб'єкти ІТ-діяльності мають оподатковуватись відповідно до території отримання доходу.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ- ДІЯЛЬНОСТІ В ДЕРЖАВАХ-ЧЛЕНАХ ЄС

#### 2.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.

Держави-члени ЄС давно розпочали практику із вирішення проблем правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки у зв'язку із стрімким розвитком такого інноваційного виду підприємництва держави зіткнулися із викликами, зумовленими специфікою ІТ-діяльності, які вплинули на становлення і розвиток правових норм в галузі оподаткування такого виду господарювання. Так, необхідно стимулювати розвиток ІТ-діяльності, зважаючи на її ключову і все зростаючу роль для розвитку економіки, в той же час для дотримання принципів нейтральності та справедливості, а також для забезпечення стратегічних цілей держав, доходи від ІТ-діяльності необхідно належним чином оподатковувати. Крім того, держави зіткнулися із необхідністю розширити базу оподаткування, зважаючи на появу нових видів діяльності, які раніше не були предметом оподаткування (наприклад, продаж електронних товарів і послуг), а також із можливістю розмивання податкової бази, зважаючи на мобільність ІТ-діяльності та поширеність використання прогалин в законодавстві для переміщення прибутків до територій із низькими ставками оподаткування. На додаток, гостро постала проблема визначення податкової юрисдикції, зважаючи на транскордонність ІТ-діяльності та можливість суб'єктів ІТ-діяльності отримувати прибуток в тих юрисдикціях, де вони не мають фізичної присутності. Крім того, дослідження досвіду вирішення вказаних проблем державами-членами ЄС є необхідним в контексті євроінтеграції та гармонізації законодавства України та ЄС.

Для вирішення поставлених проблем, серед іншого, необхідно забезпечити належний комплексний контроль суб'єктів ІТ-діяльності та запровадити юридичну відповідальність суб'єктів ІТ-діяльності за порушення норм податкового законодавства. Оподаткування нових видів діяльності також забезпечує досягнення фіскальної мети оподаткування, оскільки значну частину фінансових ресурсів держав складають саме кошти, що надходять до бюджетів від оподаткування результатів ІТ-діяльності. Так, ще в другій половині 90-х рр. ХХ ст. серйозно розглядалась можливість запровадження податку на передачу даних (*bit tax*), згідно якого з кожного мегабіта, що передається, планувалось стягувати від 1 до 1.5 євроцентів. Проте цей проект так і не був реалізований, а податкова політика держав-членів Європейського Союзу щодо правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, як зазначає Н. М. Васильєва, стала будуватись на основі принципу нейтральності, відповідно до якого оподаткування не повинно ставити ІТ-діяльність в більш чи менш вигідне становище, порівняно із традиційною підприємницькою діяльністю [18]. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності пройшла ряд етапів, ключовою ознакою яких є трансформація від загальних норм до спеціальних норм, які визначають особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності.

**Перший етап** еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС, на нашу думку, характеризується виробленням загальних правил та принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Обговорення проблем, що виникли у зв'язку з розвитком нового виду підприємницької діяльності, почалося в Європейській комісії ще у 1995 році. У травні 1995 року Європейська комісія створила групу висококваліфікованих експертів, метою яких було вивчення соціальних і суспільних змін, пов'язаних з інформаційним суспільством. У січні 1996 р. Комісії було представлено доповідь «Перші роздуми. Побудова європейського інформаційного суспільства для всіх нас». У цій доповіді було окреслено широкий набір проблем, що постали перед державами-членами ЄС на етапі

активного розвитку інформаційного суспільства та було викладено понад 100 початкових пропозицій щодо європейської політики в сфері інформаційного суспільства. Основну заклопотаність податкових органів держав-членів ЄС викликала можливість потенційного розмивання податкової бази, тому перші пропозиції в сфері реформування податкового законодавства містили чіткі заходи, спрямовані на компенсацію можливих податкових втрат, зокрема, введення податку на передачу даних [325]. Однак пропозиції по введенню даного податку Європейською комісією були відхилені.

8 жовтня 1998 року в м. Оттава відбулась конференція ОЕСР «Світ без кордонів: Розуміючи потенціал електронної комерції», під час якої Податковий комітет ОЕСР та Європейська Комісія, а також Всесвітня торговельна організація підготували концепцію розвитку Модельної конвенції щодо оподаткування електронної комерції, яка включала перелік загальних засад оподаткування, серед яких зазначались принципи нейтральності, ефективності, визначеності та простоти, дієвості та справедливості, гнучкості [283].

Розроблені принципи мали вирішальне значення для еволюції правового регулювання ІТ-діяльності, оскільки стали фундаментальною основою прийнятих пізніше норм в галузі оподаткування ІТ-діяльності.

**Другий етап** еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС – це поява перших національних практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в європейських країнах. Цей етап характеризується активними спробами запровадження спеціальних правил оподаткування для суб'єктів ІТ-діяльності окремими європейськими державами, хоча не всі пропозиції були впроваджені в практику. Серед нових підходів до правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, зважаючи на нові групи об'єктів оподаткування, на нашу думку, можна виділити такі групи, як ліцензування Інтернет-торгівлі та запровадження нових податків для новітніх об'єктів оподаткування.



*Ліцензування Інтернет-торгівлі.* Яскравим прикладом застосування практики ліцензування Інтернет-торгівлі є Франція. Зокрема, в червні 2001 р. комісія з фінансів Національних зборів Франції запропонувала уряду Франції з метою майбутнього оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності запровадити обов'язкову державну сертифікацію компаній, що займаються підприємницькою діяльністю в мережі Інтернет. Для здійснення підприємницької діяльності таких компаній планувалося присвоєння особливого «розпізнавального знаку», яким мали позначатися Інтернет-підприємці, які надають переконливі гарантії податкової прозорості та технічної безпеки під час здійснення дистанційних платежів [227]. Запровадження такого підходу, як показала практика, стимулювало споживачів отримувати послуги саме у таких суб'єктів підприємницької діяльності, отримуючи гарантії безпеки платежів в мережі Інтернет.

Крім того, як влучно звертає увагу І.Б. Белік, аналізуючи судову практику Франції, згідно Рішення «У справі щодо оподаткування Інтернет-аукціонів, що здійснюються в режимі реального часу» від 05.05.2000 р. № 456/7/A7, ухваленого муніципальним судом м. Париж, користувачам на території Франції заборонялось здійснювати покупки в Інтернет-магазинах і на аукціонах, які не мали відповідних дозволів на ведення торгівлі і проведення аукціонів в мережі Інтернет, а також не були платниками податку на додану вартість. Але, зважаючи на технічну складність викриття всіх дрібних операцій купівлі-продажу в мережі Інтернет, податкові органи не мали технічної та фізичної можливості налагодити належний податковий контроль за такими операціями [8].

Варто додати, що восени 2001 р. у Франції були поширені особливі пластикові карти «Easysmart codes» різного номіналу (еквівалент 50, 100, 200 франків), метою використання яких була оплата товарів і послуг в онлайн-магазинах. Вказані пластикові карти позначались унікальним номером і мали 25 кодів, які покупець вказував під час оплати товарів і послуг онлайн. Один такий код використовувався для кожної покупки в мережі Інтернет. Проте

належного податкового контролю за ІТ-діяльністю запровадження таких карток не гарантувало [235].

Уряд Німеччини у 2000 році пропонував запровадити «*Податок на використання мережі Інтернет в ділових цілях*» [229]. Мережу Інтернет, для мети оподаткування, пропонувалось вважати засобом виробництва. Суб'єктами оподаткування пропонувалось вважати лише юридичних осіб, що були податковими резидентами та використовували глобальну мережу Інтернет з метою отримання прибутку. Об'єктом оподаткування передбачалось вважати час підключення комп'ютера до мережі Інтернет для зайняття підприємницькою діяльністю. Суб'єкти підприємницької діяльності повинні були вказувати тривалість часу роботи в мережі Інтернет, тематику сайтів, що ними відвідувались, тощо при заповненні додаткової графі «Інтернет» у податковій декларації [112]. Найбільшою перепорою для належного застосування вказаного механізму оподаткування, на думку німецьких вчених, стала проблема інспектування правдивості декларованої інформації [156]. Тому цю новацію не було схвалено через складність здійснення перевірки достовірності наданої інформації [11, с. 68].

У Швейцарії в 2000 р. Парламентом було висловлено протест проти введення загальнонаціонального оподаткування економічної діяльності (електронних банківських послуг, інтернет-банкінгу), що здійснюється у мережі Інтернет. Також було звільнено від оподаткування податком на додану вартість реалізацію нематеріальних товарів, які купуються через мережу Інтернет [126, с. 79; 291]. Суттєво зросла кількість людей, що купують речі онлайн, зважаючи на пандемію COVID-19. Так, якщо в 2015-2019 рр. 83% користувачів мережі Інтернет здійснили покупки онлайн, то в 2020-2021 рр. такі покупки здійснили 90-93% користувачів [208; 258].

**Третій етап** еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності – це адаптація норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності. Для забезпечення рівності умов здійснення підприємницької діяльності суб'єктів ІТ-діяльності, які зареєстровані у ЄС і

поза його межами, а також з метою захисту європейських ринків, державами Євросоюзу у 2002 р. було прийнято Директиву 2002/38/ЕС [183], дія якої поширюється і на послуги, що надаються електронним способом. З одного боку, норми Директиви 2002/38/ЕС дають можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері ІТ-діяльності, а з іншого – стимулювати суб'єктів ІТ-діяльності для здійснення законної економічної діяльності й своєчасної сплати податків [93, с. 58]. З її прийняттям у ЄС розпочато адаптацію податкового законодавства до реалій електронної комерції та ІТ-діяльності, адже загальні правила оподаткування ПДВ, які визначалися Директивою 77/388/ЕЕС [310] на час її прийняття не могли адекватно застосовуватися до послуг, що надавалися в електронній формі.

У Директиві 2002/38/ЕС сформовано нові правила оподаткування електронної комерції, визначено об'єкт оподаткування електронної торгівлі, місце здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню, а також «Спеціальний режим оподаткування, що застосовується до платників податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності, та здійснюють поставку послуг в електронній формі особам, які не є платниками податку» (ст. 26 с) [183]. Нерезиденти, які надають послуги в електронній формі споживачам на території ЄС, зобов'язані зареєструватися у якості платника податку в одній з держав-членів ЄС на власний розсуд і отримати податковий номер. Крім того, згідно цієї Директиви, нерезидент, який постачає послуги в електронній формі, зобов'язаний щомісяця подавати до податкових органів податкову звітність і сплачувати ПДВ з поставки послуг кінцевим споживачам на території ЄС та зберігати податкову документацію, що пов'язана з його діяльністю [11, с. 72; 18].

При цьому продовжувались спроби окремих європейських держав запровадити спеціальні норми щодо оподаткування ІТ-діяльності. Так, у Франції, Швейцарії та Німеччині пропонувалось створити *механізм ідентифікації суб'єктів електронної комерції*, які здійснюють свою підприємницьку діяльність, використовуючи мережу Інтернет. На всіх сайтах,

що провадять законну підприємницьку діяльність, є спеціальний розпізнавальний знак з індивідуальним номером, за допомогою якого покупець може перевірити, чи зареєстрований суб'єкт електронної підприємницької діяльності у податкових органах [200]. При покупці товарів у таких продавців у мережі Інтернет споживачі отримують гарантії захисту їхніх прав. Природно, що покупці переважно бажають отримувати товари і послуги саме від легальних продавців.

Умовами отримання такого розпізнавального знака є перебування суб'єкта підприємницької діяльності на податковому обліку та надання інформації, що стосується руху коштів на електронних платіжних системах, про що він підписує угоду. Провайдери Інтернет зв'язку та оператори Інтернет-торгівлі зобов'язані надавати податковій службі будь-яку інформацію, що стосується переліку та вартості товарів, робіт і послуг, реалізованих за допомогою мережі Інтернет. Запровадження такого обов'язку у 2008 році було спрямоване на боротьбу із шахрайствами при сплаті податків. Якщо в 2015 році 74 % користувачів мережі Інтернет здійснили покупку товарів чи послуг онлайн, то в 2018 р. – 75 %, а в 2020 р. – 78 % користувачів. В 2015 р. онлайн продажі склали 2.89 % валового внутрішнього продукту Франції, а в 2020 році – 4.79% [258].

Законодавство Італії, Німеччини та Іспанії передбачає штрафи для осіб, що здійснюють незаконну підприємницьку діяльність онлайн [190; 191; 196]. Суб'єкти такої діяльності володіють можливостями ухилення від сплати податків через складність моніторингу Інтернет-бізнесу, а високі штрафи є стримуючим фактором для таких підприємців та стимулюють законну діяльність.

Бельгійські вчені вносили пропозицію запровадження *«побітового податку»*, який передбачав встановлення лічильників й оподаткування кількості переданих даних від одного персонального комп'ютера до іншого [225]. Іншими словами, пропонований податок - це плата за використаний трафік (об'єм інформації, що передана користувачем через мережу Інтернет)

[99, с. 159]. Уряд Бельгії почав роботу із становлення правового регулювання оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності ще наприкінці першого десятиліття XXI ст. Наприклад, у 2010 р. було започатковано роботу Бельгійського Інтернет сервісного центру (*BISC*) для боротьби з фінансовими шахрайствами у галузі електронної комерції. Його повноваження включали здійснення електронного аудиту, що являв собою приховане анонімне підключення до серверів з метою здійснення контролю за їх діяльністю [12, с. 70]. Діяльність таких національних центрів спрямована на: пошук новітніх способів контролю за здійсненням електронної комерції; міжнародний обмін інформацією про шахрайства, пов'язані з електронною комерцією; отримання доступу до інформації, що стосується суб'єктів електронної підприємницької діяльності у всіх державах-членах ЄС.

Враховуючи транскордонність електронної комерції та її мобільність залежно від ринкових умов, представники Бельгійського Інтернет сервісного центру пропонували створити так звану «*єдину точку контакту*» (*SPOC*) у кожній державі-члені ЄС. Така ініціатива, на нашу думку, стала прототипом європейського порталу One Stop Shop. Крім того, пропонувалось розміщувати на веб-сайтах особливі розпізнавальні знаки – «позначки довіри», щоб уникнути шахрайства у сфері ІТ-діяльності. Перевірка автентичності «позначок довіри» мала входити до повноважень контролюючих органів держав. У 2010 р. Європейський парламент дав рекомендацію усім державам-членам ЄС запроваджувати схожий механізм контролю в сфері електронної комерції. Тотальний контроль чи технічне обмеження порушень податкового права суб'єктами електронної комерції в певних окремих державах не приведе до очікуваного результату, оскільки це не відповідає засадам вільної торгівлі, а також свободі і незалежності мережі Інтернет, крім того, це призведе до порушень прав споживачів [189; 12, с. 68-73].

Уряд Нідерландів працював над розвитком превентивних заходів щодо податкового регулювання ІТ-діяльності. Податкова та митна служби Королівства встановили самотестування для підприємців ІТ-діяльності для

отримання інформації про кількість суб'єктів і оборотів у цій сфері. Також постійно здійснювались роз'яснення про податкове та митне адміністрування. Суттєво зросла кількість користувачів мережі Інтернет в Нідерландах, які здійснили онлайн-покупки товарів чи послуг. В 2015 р. їх кількість складала 76%, а в 2020 р. – 91% користувачів мережі [258]. На веб-порталі податкової служби розміщено розділ для суб'єктів ІТ-діяльності, де знаходиться повна правова база стосовно оподаткування, а також спеціальні податкові роз'яснення. Це пов'язано з тим, що причиною порушень податкового права суб'єктами ІТ-діяльності є звичайна необізнаність [343]. Таким чином відбувається горизонтальний контроль суб'єктів ІТ-діяльності. З метою виявлення суб'єктів ІТ-діяльності, що здійснюють діяльність лише в мережі Інтернет, створено спеціальний онлайн-сервісний центр, діяльність якого спрямована на виявлення ІР-адрес серверів, на яких пропонуються товари та фіксується їх оплата [11, с. 70]. Ми погоджуємось із Н.С. Борецьким, що таку практику доцільно використати і в Україні.

**Четвертий етап** еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС, на нашу думку, характеризується пошуком інноваційних правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється. Як визначає Є. С. Маринчак, «юрисдикція – це сфера вольового впливу держави на відносини, що в ній відбуваються або які мають відбуватися з волі держави. Юрисдикція – це похідне правове явище від суверенітету держави, що полягає в здатності держави поширювати владно-майновий вплив на фізичних та юридичних осіб, що безпосередньо пов'язані з державою. Податкова юрисдикція створюється з державної волі у формі загальнообов'язкових актів прямої дії з метою забезпечення функціонування державних інститутів. Однак на сучасному етапі розвитку держави не обмежують дію податкової юрисдикції лише власною територією та громадянами. На відміну від принципу громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові

правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правового зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією» [76]. Визначення податкової юрисдикції залишається невирішеною проблемою в епоху цифрової економіки та активного розвитку ІТ-діяльності.

У багатьох європейських державах залишається невирішеною проблема визначення активного сервера, з якого компанія здійснює підприємницьку діяльність, постійним представництвом. Наприклад, у Великобританії податкова юрисдикція поширюється на суб'єктів, що зареєстровані у цій державі, або керуються звідти, або, у випадку іноземних суб'єктів, здійснюють діяльність через філію чи агента. Не знайдено однозначної відповіді на те, чи може визнаватися компанією або філією комп'ютерний сервер. На думку британського уряду, постійне представництво не виникає при обслуговуванні сервера незалежним агентом. Це стає стимулом для потреб бізнес-проектів, що фактично ведуться в інших країнах. На думку фахівців [15, с. 18], це логічно, адже розміщення сайту на комп'ютері веб-хостингу та свого сервера із сайтом у приміщенні відповідного хостингу має однаковий результат. Крім того, після підключення обладнання до мережі Інтернет його місцезнаходження втрачає практичне значення.

Зважаючи на те, що на сучасному етапі розвитку ІТ-діяльності зростають ризики розмивання податкової бази та переміщення прибутків в податковій юрисдикції із низькими ставками оподаткування, необхідно звернути увагу на План дій BEPS (*Base erosion and profit shifting*) [160], розроблений в межах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Його метою є гарантування оподаткування прибутку в тих юрисдикціях, де він створюється, через вдосконалення податкового законодавства на національному та міжнародному рівнях [79].

ОЕСР передбачила в своєму плані по BEPS [157] такі дії: вирішення податкових проблем «цифрової економіки»; нейтралізація ефекту «гібридних інструментів»; жорсткість правил про контрольовані іноземні компанії; обмеження розмивання бази через виплату відсотків; протидія «шкідливій

податковій практиці» (з боку офшорних зон і т.п.); запобігання зловживанням податковими угодами (тут важливо звернути увагу на так званий «тест ділової мети (розумної економічної причини)», згідно з яким особа не може користуватися пільгами податкової угоди, якщо отримання таких пільг було однією із цілей здійснюваної операції [119]); запобігання штучного уникнення статусу «постійного представництва» (за умовами податкової угоди); розробка правил трансфертного ціноутворення в частині нематеріальних активів; те ж в частині переміщення ризиків і капіталу; те ж в частині інших високоризикових транзакцій; розробка методик по збору та аналізу даних щодо BEPS; пред'явлення платникам податків вимоги розкриття «прийомів агресивного податкового планування»; удосконалення вимог щодо документування трансфертного ціноутворення; розробка механізму вирішення спорів між країнами з питань податкових угод; розробка багатосторонньої угоди з питань міжнародного оподаткування, що належать до BEPS [89].

Крім того, в 2020 році ОЕСР було винесено на публічне обговорення так званий проект «BEPS 2.0» (*“Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”*), що включає питання розподілу податкових прав між юрисдикціями та розглядає різні пропозиції щодо нових правил розподілу прибутку та взаємозв'язку, а також розробку узгодженого набору правил для усунення поточних ризиків структур, які розглядаються як можливість транснаціональних підприємств перекласти прибуток на юрисдикції, де вони не підлягають оподаткуванню або дуже низькому оподаткуванню [284]. Пропозиція полягає в тому, що частина залишкового прибутку транснаціональних компаній (який, ймовірно, генерується капіталом, функціями управління ризиками та / або інтелектуальною власністю) повинна оподатковуватися в юрисдикції, де продукується дохід. Податкові права цих підприємств пов'язуються із джерелами їх доходу, які не повинні залежати від фізичної присутності в юрисдикції [329]. Такі пропозиції цілком відповідають вимогам часу, оскільки багато юрисдикцій розуміють необхідність зміни підходу до оподаткування цифрової економіки через



невідповідність правил фізичної присутності новим реаліям підприємницької діяльності.

У державах-членах ЄС здійснюється розробка всеохоплюючої автоматичної системи розрахунку, збору та розподілу ПДВ. Зокрема, з внесенням змін до ПДВ Директивами 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. та 2009/47/ЄС від 05.05.2009 р. з 2010 р. набули чинності нові правила відшкодування ПДВ, згідно яких вся процедура здійснюється в електронному вигляді задля економії часу, зменшення паперового документообігу та оперативнішого відшкодування ПДВ заявнику, й відбуватиметься у країні реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності [339]. Місцем поставки послуг відповідно до нових правил для виду В2В (бізнес-бізнес) та В2С (бізнес-споживач) вважається місце знаходження покупця, а не продавця і, відповідно, оподаткування ПДВ здійснюється у місці (країні) знаходження покупця, який отримав послугу, а не в місці знаходження продавця, тобто оподаткування ПДВ відбувається за місцем споживання. Особливо актуальним останнє є для постачальників цифрових товарів (робіт, послуг) [185]. Платники ПДВ отримали змогу виконати свої податкові зобов'язання за допомогою системи «єдине вікно» у будь-якій країні ЄС. Сплачений ПДВ перерозподіляється автоматично з країни реєстрації постачальника до країни місцезнаходження клієнта. Крім того, для поступового переходу державам-членам ЄС було дозволено зберігати частину зібраних надходжень від ПДВ до 31 грудня 2018 р.: з 1 січня 2015 р. до 31 грудня 2016 р. ця частка становила до 30 %; від 1 січня 2017 р. до 31 грудня 2018 р. – 15 % і 0 % – від 1 січня 2019 р. [185]. Останнє сприяє недопущенню спотворення конкуренції між країнами-членами ЄС унаслідок функціонування різних ставок ПДВ.

Нові правила мали набути чинності з 1 січня 2021 року після прийняття Директив 2017/2455 та 2019/1995 та Регламентів імплементації 2017/2459 та 2019/2026, однак дату набрання чинності було перенесено на 1 липня 2021 року внаслідок проблем із впровадження (і також через коронавірусну кризу). Для транскордонних поставок В2С в межах ЄС застосовується єдиний поріг у

розмірі 10 000 євро для кожного виду бізнесу. Якщо продавець постачає товари чи послуги на суму понад 10 000 євро приватним особам в інших державах-членах, він повинен сплатити ПДВ держави-члена, в якій надійшов товар чи послуга. Однак продавець не повинен реєструватися в цій державі-члені для цієї мети. Натомість він може скористатися так званим механізмом єдиного вікна. Він може заповнювати та подавати нову заявку One Stop Shop (OSS) щокварталу. OSS стандартизовано для всіх країн-членів ЄС. Для цього податкові органи запроваджують цифровий портал та механізм, який гарантує, що (іноземний) ПДВ, який підлягає сплаті, пересилається до держави-члена прибуття товарів. Для транскордонних поставок B2C (бізнес-споживач) посилок з країни, що не входить до ЄС, до держави-члена ЄС, відправною точкою є те, що поставки приватним особам оподатковуються в державі-члені прибуття. Скасовується звільнення від оподаткування для посилок вартістю 22 євро або менше [148].

Європейська Комісія запропонувала новий підхід, який може внести черговий перегляд Директиви про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування. Він зосереджений на цифрових платформах та платформах спільних послуг. Його метою є справедливе оподаткування доходів, отриманих через цифрові платформи, з точки зору всіх податків. Це означає, що, на відміну від своїх попередників, Директива 2021/514 [182], швидше за все, покривала би прямі податки та ПДВ. Метою ініціативи, поданої на громадські консультації Європейською комісією, є виявлення суб'єктів, які приносять дохід за допомогою цифрових платформ, та забезпечення належного оподаткування таких доходів. Опитування, проведене в державах-членах ЄС, показало, що послуги, які надаються через онлайн-платформи з міжнародним охопленням, зростають. У той же час численні суб'єкти господарювання не звітують про доходи, а держави-члени втрачають значні податкові надходження до своїх державних бюджетів. Ініціатива спрямована на надання місцевим податковим адміністраторам доступу до інформації про доходи, отримані через цифрові платформи, що дозволяє їм контролювати оподаткування цього доходу

швидко та ефективно завдяки співпраці між національними фінансовими адміністраціями. Система повинна базуватися на аналізі існуючих національних правил збору даних про цифрову економіку в окремих державах-членах. Європейська комісія сподівається, що єдиний інформаційний стандарт зменшить витрати на створення та експлуатацію інформаційних систем, які держави-члени повинні були б розробити самостійно. Нова система повинна забезпечити швидкий та ефективний обмін інформацією [188].

Крім того, на цьому етапі порушено питання правового регулювання оподаткування криптовалюти. На міжнародному рівні питання про оподаткування операцій з використанням криптовалют було обґрунтовано у виступі керівника делегації Бразилії при розгляді проекту доповіді ОЕСР про податкові виклики цифрової економіки в жовтні 2017 року [280]. Пальма першості в державних ініціативах регулювання цифрової економіки належить, безумовно, міжнародним організаціям, в першу чергу ОЕСР, яка опублікувала підсумкову доповідь про податкові виклики цифрової економіки [279] (робота над доповіддю велася Робочою групою, створеною в вересні 2013 року, що опублікувала в квітні 2014 р. матеріали громадських обговорень, а у вересні 2014 р.- фінальний звіт), а також Європейській комісії, яка в 2015 р прийняла стратегію переходу Європи до єдиного цифрового ринку [194].

У числі заходів плану дій ОЕСР, спрямованих на протидію розмивання податкової бази та виведенню прибутку (BEPS), першим пунктом значиться «Дія 1. Реагування на виклики цифрової економіки» (*Action 1. Address the tax challenges of the digital economy*). Цілі дії 1 полягають в тому, щоб виявити основні труднощі в застосуванні чинних правил міжнародного оподаткування компаній, що ведуть діяльність в цифровому секторі, а також розробити детальні варіанти вирішення проблем, що виникають з огляду на загальний глобальний підхід і порядок прямого і непрямого оподаткування. План дій передбачає аналіз наступних питань: «цифрова» наявність в країні без створення податкової присутності; віднесення вартості, створюваної в результаті передачі інформації, користувачам за допомогою продажу/надання

цифрових продуктів і послуг; кваліфікація і визначення джерела доходу в нових моделях ведення бізнесу; забезпечення податкових зборів по ПДВ/податку на торговельну діяльність та надання послуг щодо діяльності міжнародних компаній, що працюють в цифровому секторі. Однак питання оподаткування криптовалют не перебували в той час в центрі уваги міжнародних організацій. Слід також відзначити ініціативи окремих держав в галузі розробки підходів до податкового регулювання діяльності організацій в сфері цифрової економіки. Так, у Франції в 2013 р. була опублікована урядова доповідь про оподаткування цифрової економіки (відома як «доповідь Колліна») [176].

На підставі наднаціонального характеру криптовалюти можна припустити, що існує якась юрисдикція з обґрунтовано низьким податковим навантаженням, в межах якої ряд податків не можуть стягуватися - принаймні щодо виробництва нових одиниць криптовалюти. Анонімність користувачів робить криптовалюту аналогом офшорів і, незважаючи на принципово різну природу (криптовалюти популярні через низькі транзакційні витрати, уникнення податків не є фактором їх розвитку - офшори затребувані виключно як податкові гавані), ризики розмивання податкової бази за рахунок криптовалют навіть вищі, зважаючи на те, що вони не залежать від фінансових посередників - банків, взаємодія з якими сьогодні дозволяє податковим органам отримувати інформацію про рух капіталів [262; 88].

На даному етапі жоден з органів Європейського Союзу не імплементував спеціальних норм регулювання криптовалютної діяльності. Оподаткування криптовалюти та операцій з нею здійснюється у відповідності з національним законодавством держав-членів Європейського Союзу, залежно від природи криптовалютної операції. При цьому, як правило, цифрова валюта для мети оподаткування розглядається як нематеріальний актив або товар, а не як валюта або гроші. Виключенням є податок на додану вартість, оскільки в листопаді 2015 року Європейський суд Справедливості виніс рішення [170], у відповідності з яким операції з купівлі-продажу Bitcoin за традиційні фіатні

гроші ним не обкладаються. Суд, серед іншого, зазначив, що віртуальна валюта «біткойн» не має іншого призначення, окрім як бути засобом платежу, і що вона приймається для цієї мети деякими операторами. Віртуальна валюта «біткойн» є прямим засобом платежу між операторами, які її приймають. А відповідно до Директиви 2006/112/ЕС [184], звільняються від ПДВ операції, включаючи переговори, щодо валюти, банкнот і монет, що використовуються як законний платіжний засіб, за винятком предметів колекціонування, тобто золотих, срібних або інших металевих монет або банкнот, які зазвичай не використовуються як законний платіжний засіб або монети, а мають нумізматичний інтерес.

В 2016 році Європейська Комісія запропонувала запровадити додаткове правове регулювання для криптовалютних бірж і компаній, які надають криптовалютні гарантії користувачам [268]. Зокрема, пропонувалось забезпечити обов'язкову реєстрацію або ліцензування діяльності криптовалютних бірж, що здійснюють обмін криптовалютами на фіатні гроші і навпаки, а також компаній, що надають криптовалютні гарантії користувачам. Крім того, пропонувалось запровадити центральну базу даних з інформацією про користувачів цифрових валют. Замість терміну «криптовалюта» європейські органи використовують термін «віртуальна валюта». При цьому вона розглядається і як засіб платежу. Однак такий підхід був розкритикований Європейським Центральним Банком, оскільки він вважає визначення криптовалюти як віртуальної валюти недосконалим. Крім того, у відповідності з його висновком, криптовалюта – це засіб обміну, а не платежу, і не є ні грошима, ні валютою. Правове регулювання криптовалюти і операцій з нею відбувається в рамках здійснення протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом і фінансуванню тероризму. Відповідно до заяв представників органів ЄС, криптовалюти не повинні підлягати офіційному регулюванню [109].

Таким чином, на нашу думку, доречно виділити чотири основних етапи еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-

членах ЄС. Перший етап характеризується виробленням загальних правил та принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Ключовим моментом цього етапу є розроблення концепції еволюційного розвитку Модельної конвенції щодо оподаткування електронної комерції й визначення загальних принципів оподаткування. Другий етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності – напрацювання перших національних практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в європейських країнах. Цей етап характеризується спробами запровадження спеціальних правил оподаткування для суб'єктів ІТ-діяльності (ліцензування інтернет-торгівлі, податок на використання мережі інтернет в ділових цілях тощо). Третій етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності можна звести до адаптації норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності. Ключовим на цьому етапі є прийняття Директиви 2002/38/ЄС для зрівняння умов здійснення підприємницької діяльності суб'єктів ІТ-діяльності, які зареєстровані у ЄС і поза його межами. Четвертий етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності характеризується пошуком правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється. Ключовим на цьому етапі є прийняття Плану дій BEPS, розробленого в межах Організації економічного співробітництва та розвитку, розробка всеохоплюючої автоматичної системи розрахунку, збору та розподілу ПДВ, зміна правил, згідно з якими місцем поставки послуг для виду B2B та B2C вважається місце знаходження покупця, а не продавця і, відповідно, оподаткування ПДВ здійснюватиметься у місці (країні) знаходження покупця, який отримав послугу, а не в місці знаходження продавця, тобто оподаткування ПДВ відбувається за місцем споживання, а також запровадження єдиного порталу One Stop Shop для адміністрування ПДВ.

Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС, на нашу думку, базується на наступних засадах: для оподаткування ІТ-діяльності

мають застосовуватись вже існуючі податки; результати ІТ-діяльності (електронні продукти) підлягають оподаткуванню як послуги, а не як товари; ПДВ необхідно справляти в місці знаходження споживача, а не продавця; прямі податки є юрисдикцією держав-членів ЄС; правила оподаткування ІТ-діяльності покликані перешкоджати застосуванню шкідливих податкових практик розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

## **2.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.**

Зміна розуміння суверенітету держав-членів ЄС, що стало невід'ємною частиною процесу європейської економічної та політичної інтеграції, як вказує О.Ю. Водяніков, не могло не позначитися на такому важливому атрибуті класичного розуміння держави, як фіскальний суверенітет. Тією мірою, якою внутрішнє оподаткування впливає на торгівлю між державами-членами та на функціонування чотирьох свобод, проголошених в установчих договорах, податкові системи держав-членів підпадають під прискіпливий контроль з боку ЄС [23]. Це призводить до поступового зникнення чіткої межі національних податкових норм та норм права ЄС. Установчі договори ЄС мають потужний вплив на норми податкового права держав-членів ЄС, що призводить до значного втручання ЄС у фіскальний суверенітет держав-членів ЄС. Повне усунення такого втручання є неможливим, зважаючи на створення єдиного ринку ЄС, оскільки податки є ключовим його елементом.

Важливість правових принципів як одного з найважливіших джерел права широко визнається і підкреслюється в юридичній теорії. Визначення правового принципу дуже складне, оскільки принципи іноді вважаються спеціальними правовими нормами, іноді загальними правовими нормами, іноді - стандартами, на яких мають базуватися правові норми. Лінгвістичне значення слова принцип як іменника включає наступне: «Основна істина;

всеосяжний закон або доктрина, з яких впливають інші або на яких ґрунтуються інші; загальна істина; елементарна пропозиція; сентенція; аксіома; постулат; сукупність моральних чи етичних стандартів чи суджень; основна істина, закон або припущення; встановлене правило дій; діючий закон поведінки; сукупність моральних чи етичних норм чи суджень» [330]. З цієї точки зору правовий принцип визначається як переважаючий стандарт або набір стандартів поведінки чи суджень, які вважаються просто стандартами поведінки для суспільства чи всього людства. Крім того, під правовим принципом слід розуміти також базову норму, з якої впливають інші норми. Будучи різновидом базових норм, правові принципи втілюють загальний консенсус щодо основних уявлень суспільства про належну поведінку. Вони є свого роду стандартними правилами поведінки, які не можуть бути змінені справедливим спеціальним рішенням жодного державного органу, а лише шляхом загальноприйнятого рішення, яке не суперечить розуму. З цієї точки зору, правові принципи – це правила поведінки людей, які визнавалися до того, як закони почали прийматися. Ці правила поведінки, які ми сьогодні вважаємо принципами, були настільки важливими для людства в той час, коли люди почали приймати закони, що не вважалося потрібним їх записувати, оскільки всі вони добре запам'яталися в свідомості людей і продовжують визнаватися і розглядатися людством як юридичні сентенції через колективну пам'ять людей [242].

Принципи оподаткування, як вказується в німецькій літературі, - це ті офіційні керівні принципи, які широко прийняті та/або обговорюються та повинні враховуватися кожного разу, коли пропонуються, обговорюються та впроваджуються конкретні закони [198]. Європейська правова література про правові принципи оподаткування базується на положеннях, сформульованих Адамом Смітом [295]. У його відомій праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» основна увага приділена принципам справедливості, зручності та визначеності оподаткування. На сьогодні згадані засади вважаються класичними принципами оподаткування [74].



Адам Сміт розробив чотири принципи справедливого оподаткування, а саме: 1. Громадяни кожної держави повинні робити свій внесок у підтримку уряду, наскільки це можливо, пропорційно до доходу, яким вони відповідно користуються під захистом держави. 2. Податок, який зобов'язана сплачувати кожна особа, має бути визначеним, а не довільним. Час сплати, спосіб сплати, сума, яка підлягає сплаті, мають бути зрозумілими для платника та для кожної іншої особи. Якщо це відбувається інакше, кожна особа, що підлягає оподаткуванню, перебуває в більшій чи меншій мірі під владою збирача податків, який може або посилити податок будь-якому несприятливому платнику, або вимагати якийсь подарунок або прибуток собі. 3. Кожен податок має стягуватися в той час та в такий спосіб, які найбільш імовірно будуть зручними для платника податку. 4. Будь-який податок має бути так задуманим, щоб якнайменше витягувати й утримувати з кишень народу понад те, що він приносить до державної скарбниці. Зазвичай ці чотири принципи обговорюються під назвами пропорційність / рівність / прогресивність, впевненість, зручність та простота, але деякі дослідники навіть знаходять тут більше принципів, наприклад, економічність [149].

Хоча час від часу їх потрібно переосмислювати, ці принципи залишаються надзвичайно актуальними. З першого можна вивести наступні погляди на те, що є справедливим у розподілі податкового тягара між платниками податків. Це: (1) переконання, що податки повинні ґрунтуватися на спроможності особи платити, відомому як принцип спроможності платити, і (2) принцип вигоди, ідея про те, що повинна бути певна еквівалентність між тим, що особа сплачує та вигодою, яку вона згодом отримує від державної діяльності. Четвертий канон Сміта можна інтерпретувати як наголос, який багато економістів приділяють податковій системі, яка не заважає прийняттю ринкових рішень, а також більш очевидну потребу уникати складності та корупції [295].

Визначені Адамом Смітом принципи доопрацював і доповнив німецький економіст Адольф Вагнер [107]. Вчений класифікував принципи

оподаткування і поділив їх на чотири групи. Першу групу склали фінансові засади організації оподаткування (достатність, еластичність). До другої групи вчений відніс народногосподарські принципи (належний вибір джерела оподаткування). Третя група - етичні принципи, принципи справедливості (рівномірність оподаткування, загальність оподаткування). До четвертої групи вчений відніс принципи податкового управління (зручність сплати податків, максимальне зниження видатків на стягнення податків, визначеність оподаткування) [22].

Питанню оподаткування присвячена окрема глава 2 розділу VII «Спільні правила конкуренції, оподаткування та наближення законодавства» Договору про функціонування ЄС [57]. Зasadничим положенням даної частини Договору про функціонування ЄС є саме стаття 110, що забороняє дискримінаційне та протекціоністське застосування податкової системи [23]. На відміну від статті 30 вказаного Договору (заборона ввізного та вивізного мита та зборів еквівалентної дії, а також мита фіскального характеру між державами – членами ЄС), значення якої, за висловом генерального адвоката Альбера, поступово зменшується з огляду на безумовне скасування мита в торгівлі між державами-членами та подальше усунення зборів еквівалентної дії, стаття 110 Договору залишається важливим інструментом забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку [23; 151].

Деякі європейські держави нормативно закріпили принципи оподаткування. Так, Конституція Німеччини містить наступні принципи оподаткування: принцип платоспроможності, рівність в оподаткуванні, законність оподаткування, принцип держави добробуту [158]. Податковий кодекс Німеччини у Розділі 85 визначає такі принципи оподаткування: органи доходів і зборів нараховують та стягують податки в єдиному порядку відповідно до чинного законодавства. Зокрема, вони повинні забезпечити, щоб податки не були занижені, не стягувалися несправедливо, або щоб відшкодування податків та знижки не надавалися чи у їх наданні не відмовлялося неправильно [214].

Федеральною конституцією Швейцарії встановлено певні обмеження оподаткування на федеральному, кантональному та муніципальному рівнях. Вона передбачає, що жоден податок не може стягуватися, за винятком випадків, передбачених федеральним, кантональним або муніципальним законом. Конституційні принципи оподаткування визначені в ст. 127 Федеральної конституції Швейцарської Конфедерації, де вказано, що загальні засади оподаткування, зокрема, коло платників, об'єкт оподаткування та його обчислення встановлюються законом. Наскільки це дозволяє природа податку, слід дотримуватися принципів універсальності та рівності податкового режиму та оподаткування відповідно до економічної спроможності. Міжкантональне подвійне оподаткування заборонено. Конфедерація вживає необхідних заходів для його уникнення [180].

Принцип універсальності передбачає заборону привілейованого режиму певних платників податків або групи платників податків, заборону дискримінації та більш обтяжливого оподаткування окремих платників податків або групи платників податків. Принцип рівності та принцип платоспроможності означає, що кожен платник податків повинен робити внески до фіскальних доходів держави відповідно до своїх економічних та особистих можливостей. Горизонтальна рівність передбачає, що платники податків, які перебувають у однаковій економічній та особистій ситуації та отримують однакову суму оподаткованого доходу, повинні оподатковуватися однаково, а вертикальна рівність - що платники податків, які перебувають у різних економічних та особистих ситуаціях і отримують різну суму оподаткованого доходу, повинні оподатковуватися по-різному. Постійне представництво або підприємництво (здійснювані приватним підприємцем або товариством) можуть оподатковуватись лише кантоном, де розташоване постійне представництво чи підприємство. Усі інші види доходів можуть оподатковуватись лише кантоном, резидентом якого є платник податку (включаючи дохід від роботи та дохід від рухомих активів) [260].

На думку Г.О. Корольова, ключовими принципами для координації податкового адміністрування держав-членів у ЄС є: усунення дискримінації та подвійного оподаткування; запобігання зловживанням податковими правами; зниження витрат, що пов'язані з оподаткуванням доходів у різних податкових юрисдикціях [60].

Т. Затонацька та О. Мельничук виділяють основоположні принципи оподаткування Інтернет в державах-членах Європейського Союзу: а) немає потреби у запровадженні нових податків. Всі зусилля необхідно зосередити на оперативній адаптації наявних податків, в першу чергу, ПДВ, до специфіки ринку електронної комерції; б) електронна передача продуктів повинна розглядатися для цілей ПДВ як поставка послуг; в) необхідно зберегти нейтральність податкової системи між постачальниками з ЄС та не з ЄС, а також між онлайн та офлайн продажами з метою уникнення недобросовісної конкуренції; г) забезпечення дотримання правил оподаткування всіх операторів в галузі електронної комерції; г) оподаткування поставки послуг, отриманих в рамках ЄС на ринку електронної комерції підприємствами і приватними особами, має гарантуватись податковою системою; д) податкова система повинна бути прозорою та справедливою, уникати нівелювання переваг роботи на даному ринку [51, с. 18].

Загальні принципи оподаткування, визначені в Модельній конвенції щодо оподаткування електронної комерції: нейтральність; ефективність; визначеність і простота; дієвість і справедливість; гнучкість [283]. Такі загальні принципи, на нашу думку, доречно застосовувати і до правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в цілому.

Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в ЄС, на нашу думку, доцільно класифікувати на загальні та особливі. Загальні принципи оподаткування ІТ-діяльності передбачені ОЕСР та застосовуються до правового регулювання всіх податкових правовідносин, в тому числі до оподаткування ІТ-діяльності. Особливі принципи оподаткування ІТ-

діяльності мають ключове значення, зважаючи на особливості здійснення ІТ-діяльності, такі як транскордонність та екстериторіальність.

Дотримуючись зазначених принципів, у рамках Європейського Союзу проблема правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в основному зосереджена на розробці та реалізації механізмів застосування податку на додану вартість до поставок цифрової продукції [123]. У контексті, коли багатьом урядам доводиться справлятися з меншими надходженнями до бюджетів, збільшенням витрат і, як наслідок, фіскальними обмеженнями, збільшення надходжень до бюджетів залишається найважливішою функцією податків, які служать основним засобом фінансування суспільних благ, таких як підтримання правопорядку та громадської інфраструктури. Якщо припустити певний рівень надходжень, який необхідно збільшити, що залежить від ширшої економічної та фіскальної політики відповідної країни, існує ряд загальних засад податкової політики, якими необхідно керуватися для розвитку систем оподаткування. До них відносяться нейтральність, ефективність, визначеність і простота, справедливість, а також гнучкість (Оттавські рамкові умови оподаткування [292]). На час прийняття ці принципи вважалися доречними для оцінки питань оподаткування, пов'язаних з електронною комерцією. Хоча більшість нових бізнес-моделей на той час ще не існувало, ці принципи, з модифікацією, продовжують залишатися актуальними в цифровій економіці. На додаток до цих загальновизнаних принципів, принцип справедливості особливо важливий при розробці правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності.

Принцип *нейтральності* передбачає, що оподаткування має бути нейтральним і справедливим для всіх форм підприємницької діяльності. Нейтральний податок сприятиме ефективності, забезпечуючи оптимальний розподіл засобів виробництва. Викривлення та відповідні збитки відбуваються, коли зміни цін викликають зміни в попиті та пропозиції, які відбувалися б за відсутності податку. У цьому сенсі нейтральність також передбачає, що податкова система збільшує дохід, мінімізуючи

дискримінацію на користь чи проти будь-якого конкретного економічного вибору [278]. Це означає, що одні й ті самі принципи оподаткування мають застосовуватися до всіх форм підприємницької діяльності (в тому числі ІТ-діяльності), враховуючи конкретні особливості, які в іншому випадку можуть підірвати рівне й нейтральне застосування цих принципів.

Принцип нейтральності випливає з преамбули Директиви 2006/112/ЄС про ПДВ [184] і є поняттям, притаманним законодавству ЄС про ПДВ. Суд ЄС вважає його основоположним принципом для загальної системи ПДВ [246], але не первинним законом [245] і доктрина поділяє цей принцип на два аспекти – економічний та правовий [338, с. 36]. Економічний аспект, також відомий як принцип «нейтральності системи», вимагає, щоб ПДВ був точно пропорційним ціні товарів та послуг [338, с. 36]. Правовий аспект принципу нейтральності відображає загальний принцип рівного ставлення в ЄС, але також гарантує цілі нейтральності конкуренції [184]. Іншими словами, це гарантує, що подібні товари та послуги (а також оподатковувані операції) є однаковими для цілей ПДВ [247]. Принцип нейтральності внутрішньо пов'язаний з нейтральністю юридичної форми, а також з принципом простоти системи. Таким чином, принцип нейтральності оподаткування ІТ-діяльності в ЄС можна визначити як основоположну засаду, яка лежить в основі податкової системи ЄС, що передбачає нейтральне і справедливе оподаткування по відношенню до ІТ-діяльності та традиційної підприємницької діяльності, гарантує нейтральність конкуренції.

З активізацією міжнародної торгівлі з метою запобігання неоподаткуванню або подвійному оподаткуванню при здійсненні трансграничних торговельних операцій виникла необхідність використання *принципів визначення юрисдикції*. Наразі їх існує два: принцип країни призначення (англ. country of destination – COD) та принцип країни походження (англ. country of origin – COO). ПДВ має бути нейтральним податком незалежно від того, яка комерція мається на увазі (електронна або традиційна – оффлайн-торгівля), чим здійснюється торгівля (матеріальні або

нематеріальні блага) та кому здійснюється продаж товарів (бізнес або кінцеві споживачі). Для підтримки принципу нейтральності ПДВ і дотримання обкладання цим податком за принципом COD державам-членам ЄС рекомендувалось запровадити обов'язкову реєстрацію продавців у країнах продажу товарів з одночасним запровадженням можливості перевірки ПДВ-номерів через їх електронні бази даних та здійснювати міжнародну координацію своїх дій щодо цього податку [26]. Для належного забезпечення дотримання цього принципу в ЄС діє система One Stop Shop, що дозволяє адмініструвати ПДВ суб'єктам ІТ-діяльності.

Принцип визначення податкової юрисдикції, як влучно вказує Л.В. Фролова [136], – основний принцип мережі Інтернет. Він полягає в екстериторіальності цієї глобальної інформаційної мережі. Цей принцип значною мірою ускладнює функціонування такого важливого критерію оподаткування, як принцип зв'язку економічного суб'єкта з податковою юрисдикцією, що, у свою чергу, утворюється за принципом постійного представництва або за територіальністю. Для визначення зв'язку економічного суб'єкта з податковою юрисдикцією, як правило, виділяють два підходи. Залежно від постійного представництва, місце діяльності суб'єкта, розташоване в одній державі, через яке здійснюються комерційні операції підприємства, які є особою з постійним місцезнаходженням (резидентом) в іншій державі, визнається залежно від таких критеріїв, як наявність матеріальних активів (будівлі, споруди та інше), що використовуються для отримання прибутку, наявність залежних агентів (осіб, уповноважених укладати контракти від імені зарубіжної компанії та регулярно користуються цими повноваженнями) і так далі. Залежно від територіальності, оподаткуванню підлягають всі доходи суб'єкта підприємницької діяльності, що у цій юрисдикції незалежно від його національної власності та резидентства [136].

Стосовно ІТ-діяльності, на нашу думку, доцільно застосовувати принцип територіальності, оскільки широке використання її суб'єктами мережі

Інтернет дозволяє реєструватись в низьких податкових юрисдикціях, отримуючи прибуток в інших країнах. Тому правовий принцип визначення юрисдикції ІТ-діяльності в ЄС, на нашу думку, це основоположна засада податкової системи ЄС, що передбачає оподаткування доходів суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (країни призначення).

Принцип *ефективності* означає, що витрати на дотримання вимог бізнесу та адміністративні витрати для урядів мають бути мінімізовані, наскільки це можливо. Податок є ефективним, якщо він якомога менше спотворює ринкові процеси, оскільки суб'єкти підприємницької діяльності намагаються максимально обмежити, уникнути та ухилитися від податкових зобов'язань. Цей принцип має другорядне значення в розвинених країнах, але не в країнах, що розвиваються, де ресурси, необхідні для дотримання та управління, є мізерними. Зрозуміло, що справедливість і економічну раціональність не слід приносити в жертву заради витрат. Витрати, які необхідно мінімізувати, включають не лише державні витрати, а й витрати платників податків та приватних фіскальних агентів, таких, як роботодавці, які збирають податки. Правовий принцип ефективності оподаткування ІТ-діяльності в ЄС - основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає, що витрати суб'єктів ІТ діяльності та урядів країн ЄС на адміністрування податків, що сплачуються суб'єктами ІТ-діяльності, мають бути максимально мінімізовані.

*Визначеність і простота* передбачають, що податкові правила мають бути зрозумілими та простими, щоб платники податків знали та усвідомлювали своє правове становище [278]. Проста податкова система полегшує фізичним і юридичним особам розуміння їхніх прав і обов'язків. У результаті підприємства з більшою ймовірністю прийматимуть оптимальні рішення та реагуватимуть на намічені політичні рішення. Складність сприяє агресивному податковому плануванню, яке може призвести до серйозних втрат для бюджетів держав, де отримується прибуток. Правовий принцип визначеності і простоти оподаткування ІТ-діяльності в ЄС – це, на нашу



думку, основоположна засада, що передбачає необхідність прийняття таких податкових норм права, що забезпечують розуміння суб'єктами ІТ-діяльності їхніх прав і обов'язків, таким чином, забезпечуючи відсутність необхідності здійснювати агресивне податкове планування.

*Дієвість і справедливість*: оподаткування має забезпечувати необхідний обсяг податків в потрібний час, уникаючи як подвійного оподаткування, так і ненавмисного неоподаткування. Крім того, слід звести до мінімуму можливість розмивання податкової бази та уникнення оподаткування. Якщо існує клас платників податків, які технічно підлягають оподаткуванню, але ніколи не були зобов'язані сплачувати податок через неможливість застосування відповідного закону, то інші платники податків можуть розглядати цей податок як несправедливий і неефективний. Як наслідок, практична застосовність податкових правил є важливим фактором для суб'єктів законотворчості. Крім того, обов'язковість виконання норм щодо оподаткування має вирішальне значення для забезпечення ефективності податкової системи, оскільки вона впливає на стягнення та адміністрування податків. Правовий принцип дієвості і справедливості оподаткування ІТ-діяльності в ЄС – це основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає необхідність прийняття таких норм податкового права, що забезпечують уникнення подвійного оподаткування та неоподаткування, а також розмивання податкової бази суб'єктами ІТ-діяльності, та гарантують обов'язковість виконання норм податкового права.

*Гнучкість* означає, що системи оподаткування мають бути достатньо гнучкими та динамічними, щоб вони йшли в ногу з технологічним і комерційним розвитком [278]. Важливо, щоб податкова система була достатньо динамічною та гнучкою, щоб задовольнити поточні потреби урядів у надходженні та пристосуванні до мінливих потреб на постійній основі. Це означає, що структурні особливості системи повинні бути стабільними в правовому контексті, водночас гнучкими та динамічними, щоб дозволити урядам реагувати відповідно до потреб, щоб йти в ногу з технологічним і

комерційним розвитком, беручи до уваги, що майбутні зміни часто буде важко передбачити та належним чином зреагувати на них. Особливого значення гнучкість набуває, зважаючи на стрімкий розвиток ІТ-діяльності, наслідком чого часто є невідповідність норм податкового права реаліям здійснення підприємницької діяльності суб'єктами ІТ-діяльності. Правовий принцип гнучкості оподаткування ІТ-діяльності в ЄС – це, на нашу думку, основна засада податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких гнучких і динамічних норм податкового права, що дозволяють належним чином реагувати на розвиток ІТ-діяльності.

*Безсторонність (справедливість)* також є важливим фактором в рамках правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Безсторонність має два основних елементи: горизонтальна безсторонність і вертикальна безсторонність. Горизонтальна безсторонність передбачає, що платники податків за однакових обставин повинні нести однаковий податковий тягар. Вертикальна безсторонність – це нормативне поняття, визначення якого може відрізнитися від одного суб'єкта до іншого [278, с. 31]. На думку деяких, це означає, що платники податків з більшими доходами повинні нести більшу частину податкового тягара пропорційно до свого доходу. На практиці тлумачення вертикальної безсторонності залежить від того, якою мірою країни хочуть зменшити декларування доходу, і чи слід застосовувати його до доходу, отриманого за певний період, чи до доходу протягом усього життя.

Безсторонність також може відноситися до міжнародної справедливості. Теоретично міжнародна справедливість стосується розподілу національних прибутків і збитків у міжнародному контексті та має на меті гарантувати, що кожна держава отримує справедливую частку податкових надходжень від трансграничних операцій [277]. Принцип міжнародної справедливості має важливе значення в контексті розподілу прав на оподаткування між країнами походження та країнами резидентства. Будь-яка адаптація існуючих принципів міжнародного оподаткування має бути структурована для підтримки фіскального суверенітету країн для досягнення справедливого

розподілу бази оподаткування ІТ-діяльності між країнами, особливо зважаючи на транскордонність та екстериторіальність ІТ-діяльності. Правовий принцип безсторонності оподаткування ІТ-діяльності в ЄС, на нашу думку, - це основне положення податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких норм податкового права, що забезпечують однаковий податковий тягар платників податків за однакових обставин, а також однаковий розподіл прав на оподаткування між країнами ЄС з метою справедливого розподілу бази оподаткування.

Таким чином, в ЄС прямо не визначено правових принципів оподаткування ІТ-діяльності. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності, на нашу думку, доцільно класифікувати на загальні (застосовуються до правового регулювання всіх податкових правовідносин, в тому числі до оподаткування ІТ-діяльності) та особливі (мають ключове значення, зважаючи на особливості здійснення ІТ-діяльності). До загальних принципів, на нашу думку, слід віднести правові принципи оподаткування, визначені ОЕСР: нейтральність (основоположна засада, що лежить в основі податкової системи ЄС, що передбачає нейтральне і справедливе оподаткування по відношенню до ІТ-діяльності та традиційної підприємницької діяльності, гарантує нейтральність конкуренції); ефективність (основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає, витрати суб'єктів ІТ діяльності та урядів країн ЄС на адміністрування податків, що сплачуються суб'єктами ІТ-діяльності мають бути максимально мінімізовані); визначеність і простота (основоположна засада, що передбачає необхідність прийняття таких податкових норм права, що забезпечують розуміння суб'єктами ІТ-діяльності їхніх прав і обов'язків, забезпечуючи таким чином відсутність необхідності здійснювати агресивне податкове планування); дієвість і справедливість (основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає необхідність прийняття таких норм податкового права, що забезпечують уникнення подвійного оподаткування та неоподаткування, а також розмивання податкової бази суб'єктами ІТ-діяльності, та гарантують обов'язковість виконання норм податкового права);

гнучкість (основна засада податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких гнучких і динамічних норм податкового права, що дозволяють належним чином реагувати на розвиток ІТ-діяльності). Особливі принципи включають: принцип визначення податкової юрисдикції (основоположна засада податкової системи ЄС, що передбачає оподаткування доходів суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції країни отримання доходу (країни призначення)), принцип безсторонності (основне положення податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких норм податкового права, що забезпечують однаковий податковий тягар платників податків за однакових обставин, а також однаковий розподіл прав на оподаткування між державами-членами ЄС з метою справедливого розподілу бази оподаткування).

### **2.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС.**

Створення єдиного ринку цифрових технологій є одним з пріоритетів Європейської комісії. Єдиний цифровий ринок ЄС потребує сучасної та стабільної податкової бази для ІТ-діяльності, щоб стимулювати інновації, вирішувати фрагментацію ринку та дозволити всім гравцям використовувати нову ринкову динаміку в чесних та збалансованих умовах. Необхідно забезпечити податкову впевненість у інвестиціях в бізнес та запобігати виникненню нових податкових прогалів на єдиному ринку. Існують слабкі місця в міжнародних податкових правилах, оскільки вони були спочатку розроблені для традиційних підприємств і не відповідають сучасним вимогам правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Чинні податкові правила більше не відповідають сучасному контексту, в якому підприємства залежать від важкодоступних нематеріальних активів, даних та автоматизації, які полегшують онлайн-торгівлю через кордони без фізичної присутності.

Ці проблеми не обмежуються ІТ-діяльністю та потенційно впливають на правове регулювання оподаткування всіх суб'єктів підприємницької

діяльності. Чимало суб'єктів підприємництва присутні в різних країнах, де вони пропонують послуги споживачам та укладають з ними контракти, повністю використовуючи наявні інфраструктури та установи правопорядку, в той час, коли вони не вважаються платниками податків. Ця позиція створює більш сприятливі умови для підприємств, що здійснюють онлайн торгівлю, порівняно з традиційними підприємствами, тим самим порушуючи правові принципи оподаткування ІТ-діяльності. Як наслідок, зростаючий виклик щодо забезпечення справедливого правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності досі не розглядається належним чином, насамперед через брак міжнародного консенсусу та багатовимірність проблеми. Це нестійка ситуація у все більш глобалізованому та пов'язаному з високими технологіями світі, де дедалі наростає активний рух до діяльності із сучасними технологіями [178].

***Податок на додану вартість.*** Активне реформування законодавства Європейського Союзу, зазначає Н. М. Васильєва, почалось із непрямих податків, а саме - податку на додану вартість (ПДВ). Система стягнення цього податку у всіх країнах Союзу була однаковою, відрізнялася лише ставка. Товари обкладаються ПДВ за місцезнаходженням покупця, а послуги - за місцезнаходженням продавця.

При спробі врегулювати ІТ-діяльність стандартним способом ця система не дала належного результату. Проблеми виникли в сфері реалізації послуг кінцевому споживачу. Європейські інтернет-підприємці були поставлені в не вигідне становище - вони змушені були нараховувати ПДВ як при продажах всередині Європейського Союзу, так і при реалізації послуг за кордон, а їх іноземні конкуренти, що надавали послуги резидентам країн Євросоюзу, таким податком не обкладались. Щоб виправити цю ситуацію, 7 травня 2002 року була прийнята Директива Європейського Союзу 2002/38/ЄС [183], згідно з якою з 1 липня 2003 року правила, що регулюють порядок сплати ПДВ, почали діяти із значними змінами. Основним нововведенням стало положення про те, що «електронні послуги» та «послуги, що надаються за допомогою електронних засобів зв'язку» обкладаються ПДВ за

місцезнаходженням покупця. При цьому європейські продавці, що реалізують свої послуги за межі Європейського Союзу, податок сплачувати не зобов'язані, а іноземні інтернет-комерсанти, що працюють з резидентами Європейського Союзу, що не є юридичними особами чи підприємцями, навпаки, обкладаються ПДВ [18].

Таким чином, ЄС керується податком на додану вартість (ПДВ), а електронні товари та послуги підлягають сплаті ПДВ за відповідною ставкою. Кожна держава-член може встановити власну ставку ПДВ. Підприємство мало зареєструватися платником ПДВ, якщо воно було розташоване в межах держави-члена ЄС та його оборот продажів через інтернет або іншим чином перевищував ПДВ цієї держави-члена. Після цього суб'єкт підприємництва був зобов'язаний стягнути ПДВ зі своїх продажів та перерахувати їх податковим органам, відрахувавши ПДВ, який воно сплачувало за свої покупки (витрати). У випадку здійснення бізнесом продажу фізичних товарів до держави-члена, який перевищував порогову дистанційну ціну держави-члена (як правило, 30 000 євро або 100 000 євро), то він повинен був зареєструватися для сплати ПДВ у цій державі та сплачувати ПДВ за ставкою ПДВ цієї держави-члена. Якщо обсяг продажів нижчий за межу дистанційного продажу, ПДВ необхідно було сплатити за ставкою ПДВ у державі перебування бізнесу. В тому випадку, коли компанія була розташована в межах держави-члена ЄС та надавала електронні послуги особі, яка не зареєстрована як платник ПДВ в іншій державі-члені ЄС, застосовувалися правила ПДВ держави, в якій знаходилась компанія. В тому випадку, коли компанія надавала послуги електронного обслуговування фізичній особі, яка була зареєстрована як платник податку на додану вартість, в іншій державі, то підприємство не було зобов'язане сплачувати ПДВ у державі свого представництва і таким чином фізична особа повинна була сплатити ПДВ державі, в якій вона зареєстрована як платник ПДВ. Якщо підприємство надавало електронні послуги фізичній особі, яка зареєстрована як платник ПДВ, але індивід одержував електронні послуги у державі, в якій ні

підприємство, ні особа не мали свого підприємства, тоді підприємство зобов'язане було зареєструватися платником ПДВ в державі, куди поставлялись послуги [192].

Вказані вище зміни щодо оподаткування ПДВ операцій електронної комерції, які набрали чинності з 01.07.2003 року, стосувались компаній, які постачають споживачам в державах-членах ЄС наступні послуги: підтримки веб-сайтів, веб-хостингу, дистанційної підтримки програм і обладнання; поставки програмного забезпечення і оновлень до нього; поставки графічних зображень, текстів, інформації і доступу до баз даних; постачання музичних творів, фільмів та ігор (включаючи азартні), передач; дистанційного навчання (у тому числі вищого і фундаментального) [183].

Умовою здійснення підприємницької діяльності та оподаткування таких суб'єктів господарської діяльності була їх обов'язкова реєстрація як платників ПДВ в одній з держав-членів ЄС, в яких здійснювались продажі згаданих товарів. Податок повинен був сплачуватися з суми продажів споживачам у кожній державі-члені Євросоюзу за встановленою в ній ставкою. Виняток становила ситуація, коли не менше 90 % споживачів були підприємцями. Тоді застосовувався звичайний порядок, тобто покупець виступав в ролі податкового агента. Він самостійно утримував і перераховував до бюджету ПДВ з суми правочину [59, с. 22].

Варто зауважити, що положення Директиви 2002/38/ЄС [183] поширювались лише на платне завантаження програмного забезпечення, зображень, автоматичну дистанційну підтримку певних програм, підписку на on-line журнали, Інтернет, радіо-, і телепрограми (якщо паралельно не здійснюється мовлення у звичайному режимі), доступ до баз даних, завантаження аудіо- та відеофайлів, комп'ютерних ігор, on-line казино, послуги з дистанційного навчання без втручання людини - викладача [127, с. 47].

Отже, постачальники електронних послуг - резиденти ЄС згідно Директиви сплачували ПДВ у державі свого місцезнаходження по відповідній

ставці, а іноземні надавачі послуг реєструвалися в будь-якій державі ЄС, однак податок ними сплачувався по ставці держави місцезнаходження покупця. Таким чином, у результаті реформи європейські продавці із країн з низькою ставкою ПДВ, наприклад, Мадейри (ставка податку становить 15%) одержали конкурентну перевагу в порівнянні з суб'єктами електронної комерції з інших держав.

Безумовно, згадані правила, що встановлені Директивою 2002/38/ЄС [183], призвели до дискримінації продавців з країн, що не входили до Євросоюзу (у тому числі України), в порівнянні з продавцями з держав-членів ЄС. Адже останні не повинні були визначати, де знаходяться їхні покупці, і розраховувати ПДВ за різними ставками. До того ж при здійсненні операцій електронної торгівлі визначення резидентства покупця саме по собі є досить складною і дорогою процедурою. В цілому ж, згадані адаптовані правила оподаткування електронної комерції ПДВ на території ЄС, з одного боку, дали можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері ІТ-діяльності, а з іншого - стимулювати суб'єктів ІТ-діяльності до провадження законної економічної діяльності та вчасної сплати податків [93, с. 58].

Основна проблема, яку породив для національних податкових систем розвиток ІТ-діяльності, полягає в тому, що компанії, що працюють в сфері цифрових технологій, мають можливість забезпечити свою присутність в економіці інших держав без податкової присутності. Відповідно до ст. 5 та 7 Модельної податкової конвенції ОЕСР [281], компанія обкладається податком на прибуток в державі, в якій вона є нерезидентом, тільки якщо вона має постійне представництво в цій державі. Відповідно, компанія-нерезидент, що є суб'єктом ІТ-діяльності, може не бути платником податку в державі, в якій вона має клієнтів.

Всупереч поширеному уявленню, ІТ-діяльність, є джерелом великих доходів, які залишаються поза увагою податкових органів. До них (крім онлайн-продажу товарів) відносяться доходи від реклами, продажу або



передачі в оренду цифрового контенту, продажу послуг, передплати на сервіси, продажу ліцензій, призначених для користувача баз даних, програмного продукту, інформації та багато інших. Ці величезні доходи, які навіть складно підрахувати, не обкладаються податком, позбавляючи державу цілком справедливо очікуваних надходжень, одночасно породжуючи цілий ряд ще більш негативних наслідків. Так що вітчизняні компанії опиняються в нерівних конкурентних умовах з нерезидентами, які надають послуги з-за кордону. Борючись за конкурентоспроможність ціни, вони змушені йти в тінь або перебиратися в ті ж низькоподаткові юрисдикції, звідки надають свої послуги їхні конкуренти-нерезиденти.

Для побудови ефективної системи оподаткування ІТ-діяльності, по-перше, зауважує Д.О. Гетманцев, непряме оподаткування інтернет-продажу товарів і послуг має здійснюватися в державі, на території якої ведеться економічна діяльність і ринки якої створюють вартість, тобто згідно *destination principle*, що є відповідним природі непрямого податку і справедливо розподіляє права на непряме оподаткування між країнами [29]. Щодо найбільш прийняттого методу оподаткування ПДВ, Д.О. Гетманцев, вказує, що згідно з інформацією, зазначеною в Дії 1 плану BEPS, все більше юрисдикцій розглядають способи реалізації підходу, заснованого на країні призначення як для транскордонних поставок послуг B2B, так і для B2C, що відповідає вимозі до постачальників про збір та перерахування податку відповідно до Керівних принципів ОЕСР по електронній комерції [29].

На думку Д.О. Гетманцева, нежиттєздатними є пропозиції про впровадження методів самооподаткування в контексті B2C. Тому система, що вимагає, щоб постачальники збирали і перераховували податок, є єдиною реальною альтернативою. Країни можуть покладати на постачальників-нерезидентів обов'язок реєструвати і нараховувати податок в юрисдикції споживання і їм рекомендується використовувати спрощені реєстраційні режими та реєстраційні пороги з метою мінімізації потенційного тягара дотримання. Найбільш помітним застосуванням підходу, заснованого на

державі призначення для оподаткування транскордонних поставок послуг В2С, який покладається на спрощену систему реєстрації для постачальників-нерезидентів, є схема «єдиного вікна» Євросоюзу [29].

*One stop shop (Система єдиного вікна).* Держави-члени ЄС погодились з практичними новими заходами щодо підтримки цифрової економіки, коли мова йде про відповідність ПДВ, яка наразі може спричинити важкий тягар для малих компаній, що працюють в Інтернеті. Правовою основою нових правил стала Директива 2006/112/ЄС [184]. Нові правила повинні сприяти прискоренню зростання онлайн-бізнесу, зокрема стартапів та малих і середніх підприємств. Заходи включають:

- нові правила, що дозволяють компаніям, які продають товари в Інтернеті, взяти на себе всі свої зобов'язання щодо ПДВ в ЄС через цифровий Інтернет-портал (*One Stop Shop*), розміщені власною податковою адміністрацією та їхньою мовою. Ці правила вже існують для онлайн-продавців електронних послуг ("*e-services*");

- вперше великі інтернет-ринки будуть відповідальними за те, щоб ПДВ був створений за рахунок продажів на своїх платформах, які компанії-виробники в державах, що не входять до ЄС, до споживачів ЄС. Це включає в себе реалізацію товарів, які вже зберігаються компаніями, що не є членами ЄС, на складах (так званих «центрах реалізації») в межах ЄС, які часто можуть використовуватися для незаконного збуту товарів без ПДВ споживачам ЄС.

- для підтримки нових підприємств і мікропідприємств запровадження щорічного ПДВ-порогу в розмірі 10 000 євро, згідно з яким транскордонні продажі в інші країни в держави-члени ЄС розглядаються як продажі на внутрішньому ринку для онлайн-компаній, причому ПДВ сплачується їхній власній податковій адміністрації. Це пов'язано з іншими ініціативами, такими як правила єдиного виставлення рахунків. Мета полягає в тому, щоб зробити торгівлю на єдиному ринку максимально подібною до торгівлі на цих підприємствах вдома. Крім того, компанії, що здійснюють транскордонні

транзакції з ціною меншою 100 000 євро, отримують вигоду від спрощених правил;

- зняття чинного звільнення від сплати ПДВ для імпорту невеликих партій вартістю не більше 22 євро із-за меж держав-членів ЄС, що призводить до недобросовісної конкуренції та спотворення компаній держав-членів ЄС. Ці нові правила матимуть суттєвий ефект для компаній, що продають товари та послуги в Інтернеті, які тепер зможуть скористатися більш справедливими правилами, зменшити витрати на дотримання правил та зменшити адміністративний тягар. Держави-члени та громадяни отримують додатковий прибуток з ПДВ щорічно 7 мільярдів євро і більш конкурентний ринок в державах-членах ЄС [267].

Компанії, які продають електронні сервіси, такі як додатки для мобільних телефонів, вже можуть продавати ці сервіси клієнтам в інших державах-членах, тоді як вони реєструють лише ПДВ у своїй державі. Вони сплачують свій ПДВ через Інтернет-портал, який розміщується їхньою адміністрацією податку в державі реєстрації. ПДВ потім передаються податковими адміністраціями до відповідних держав-членів, в яких компанія продала електронні послуги споживачам.

Нові правила означають, що це спрощення електронних послуг буде також доступним для онлайн-продавців товарів та інших послуг. Перехід до єдиного порталу ЄС з питань ПДВ є до 95% дешевшим для цих підприємств.

Продажі товарів у режимі онлайн будуть оподатковуватись так само та за тією ж ціною, що й їх фізичні еквіваленти в магазинах, однак та сама ставка ПДВ буде стягуватися в державі-члені, в якій знаходиться споживач ЄС, незалежно від того, де знаходиться онлайн-продавець. Інтернет-компанії, які продають товари та / або електронні послуги через транскордонний продаж на суму до 10 000 євро щорічно, зможуть розглядати ці продажі аналогічно їхнім внутрішнім продажам і, отже, мати справу лише з національним податковим органом та внутрішніми правилами ПДВ. Крім того, компанії, що продають транскордонний транзит за кордоном менш ніж 100 000 євро на рік, зараз

потребують двох доказів для визначення місцезнаходження своїх клієнтів. Після того, як нові правила вступають в силу, для цих продавців має бути достатньо лише одного свідоцтва. Це повинно забезпечити простіші правила («м'яка посадка») щодо зобов'язань по ПДВ.

Нарешті, спрощення правил виставлення рахунків означатиме, що підприємствам не доведеться турбуватися про дотримання правил виставлення рахунків у інших державах-членах [267]. Торгівля між державами-членами повинна збільшуватися внаслідок запропонованих спрощень та зменшення транскордонних витрат на дотримання податкового законодавства.

З 2021 року всі товари, придбані в режимі онлайн споживачами держав-членів ЄС від продавців за межами ЄС, також підлягають ПДВ відповідно до існуючої практики продажу в ЄС. Незважаючи на те, що продажі з-за кордону держав-членів ЄС можуть зменшитися внаслідок більш високого рівня конкуренції в цьому сегменті ринку, добросовісним продавцям з-поза меж держав-членів ЄС слід вітати ці заходи, оскільки це забезпечує впевненість у кінцевому ціноутворенні для своїх споживачів у державах-членах ЄС. В даний час значна частина посилок повертається споживачами після того, як вони прибудуть до ЄС, оскільки вони стикаються з додатковими витратами на ПДВ та оформлення поштових або кур'єрських операторів [267].

*The One Stop Shop* - це електронна система, яка дозволяє онлайн-компаніям, які продають телекомунікації, мовлення чи електронні послуги (коротше – «e-services»), створені в державах ЄС чи державах, що не є членами ЄС, оголосити та сплачувати ПДВ в одній державі-члені в щоквартальний податок на додану вартість за всі продажі їх кінцевим споживачам у ЄС. Далі держава-член розподіляє суми ПДВ, отримані між державами-членами, де купуються та споживаються електронні послуги. Ця система функціонує з січня 2015 року.

Оцінка поточного *One Stop Shop* для продажу електронних послуг показала, що підприємства та податкові адміністрації задоволені. Витрати на

дотримання ПДВ для підприємств зменшилися на 500 мільйонів євро або близько 41000 доларів США на одну компанію порівняно з альтернативою для реєстрації та обліку ПДВ у кожній державі-члені, де розташовані клієнти.

У 2015 році приблизно 3 мільярди ПДВ були сплачені через *One Stop Shop* для електронних послуг, що становить близько 70% загального обсягу продажів електронних послуг. Це показує, що пряма реєстрація у кожній державі-члені була обрана лише невеликою меншиною серед звичайних великих підприємств, які вже зареєстровані з інших причин.

Тим не менш, оцінка поточного *One Stop Shop* виявила низку напрямків для можливого поліпшення. Пропонується застосувати ряд покращень, які не потребують змін в ІТ-системах. Кожна Держава-учасниця повинна забезпечити відповідність вимогам компаній, зареєстрованих в «*One Stop Shop*» та розташованих в межах її території. Одночасно потребує вдосконалення транскордонний контроль. Головним контактом для підприємств тепер стане податкова адміністрація у своїй державі-члені ЄС, де вони зареєстровані, що забезпечить узгодженість аудиту з усіма державами-членами, де компанія має споживачів [267].

«*One Stop Shop*», на нашу думку, забезпечує дотримання правових принципів оподаткування ІТ-діяльності в ЄС. Так, система гарантує нейтральність конкуренції суб'єктів ІТ-діяльності із різних держав (принцип нейтральності), мінімізує витрати на адміністрування ПДВ (принцип ефективності), передбачає оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (принцип визначення податкової юрисдикції), забезпечує однаковий розподіл прав на оподаткування між державами-членами ЄС (принцип безсторонності).

Держави-члени ЄС будують свою податкову політику на основі концепції жорсткого державного регулювання електронних економічних відносин, виходячи з пріоритетів бюджетних і податкових інтересів, за умови, що регулювання електронної комерції не перешкоджатиме вільній міжнародній торгівлі. Уряди цих держав усвідомлюють, що «стягнення

податків з оборотів комерційних операцій, здійснюваних у глобальній мережі Інтернет, може стати на перспективу важливою, а на певній стадії розвитку світової електронної економіки, найважливішою статтею наповнення національного бюджету цих держав та консолідованого інтеграційного бюджету ЄС» [267].

Аналізуючи податкове законодавство держав-членів ЄС, можемо зробити висновок, що воно тяжіє до регулювання зазначеного виду діяльності як традиційного. Зокрема, наголошується на нейтральному регулюванні податкових відносин у сфері ІТ-діяльності, а також на тому, що податкові норми не повинні стримувати її розвиток [10]. Крім того, ЄС у більшості питань щодо оподаткування ІТ-діяльності керується принципами і правилами, розробленими ОЕСР. Керівництво ЄС закликає уряди країн-учасників розробляти кодекси поведінки в мережі Інтернет при здійсненні електронної комерції, які мають з часом стати запорукою стійкого розвитку цієї сфери. Однак через тотальне регламентування ІТ-діяльності європейська торгівельна інфраструктура не є світовим лідером у розвитку цієї діяльності, на відміну від аналогічної інфраструктури США [11, с. 75].

**Прямі податки.** Правове регулювання прямого оподаткування залишається виключною юрисдикцією держав-членів ЄС, але ЄС встановив деякі гармонізовані стандарти для оподаткування компаній та фізичних осіб, а держави-члени вжили спільних заходів для запобігання уникнення оподаткування та подвійного оподаткування. Зважаючи на ключове значення принципу постійного представництва («Постійне представництво» означає постійне місце діяльності, розташоване в державі-члені, через яке господарська діяльність компанії іншої держави-члена здійснюється повністю або частково, оскільки прибуток від цього місця діяльності підлягає оподаткуванню в державі-члені, в якій він знаходиться на підставі відповідного двостороннього податкового договору або, за відсутності такого договору, на підставі національного законодавства [186]) для прямого оподаткування в країнах ЄС, Європейська комісія перебуває в пошуку шляхів

справляння податків з компаній, які можуть не мати офісів, магазинів чи іншої фізичної присутності в державі, проте отримувати значні прибутки через велику кількість онлайн користувачів та покупців.

У звіті Європейської комісії, опублікованому 21.09.2017 року, зазначається, що цифрові компанії сплатили менше 50% податків, сплачених традиційними підприємствами. Цифровий бізнес, який використовує міжнародні операції, традиційно сплачує податок із ставкою 10,1% в державах-членах ЄС, в той час як традиційний бізнес сплачує ставку податку 23,2%. Європейська комісія зробила висновок, що в Ірландії компанія Apple в 2014 році сплатила лише 0,005% податку, в той час як ставка податку для корпорацій складає 12,5% [207]. Так, Європейська Комісія за результатами розслідування [177] зобов'язала компанію сплатити 13 млрд. євро штрафу за ухилення від сплати податків шляхом незаконного використання пільгової ставки менше 1%. У листопаді 2016 року Ірландська держава офіційно оскаржила це рішення, стверджуючи, що не було відходу від податкового законодавства Ірландії і що дії Комісії були «втручанням в ірландський суверенітет», оскільки національна податкова політика виключена з договорів ЄС [206].

В 2020 році Apple та уряду Ірландії вдалося скасувати суперечливе рішення ЄС від 2016 року про відшкодування 13 мільярдів євро, а також більше 1,2 мільярда євро у вигляді відсотків після розслідування. Загальний суд скасував рішення ЄС від 2016 року, заявивши, що «Комісії не вдалося довести належним чином, що існувала перевага для цілей статті 107(1) ДФЄС». Посилаючись на статтю 107(1) Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС), суд заявив, що Комісія ЄС з питань конкуренції «неправильно» заявляла, що ірландські організації Apple отримали економічну перевагу через державну допомогу. Крім того, вона заявила, що Комісія «не довела», що «оскаржувані податкові правила були результатом дискреційних дій ірландських податкових органів», що призвело до вибіркової переваги для ірландських операцій Apple. На думку Загального

суду [249], Комісія повинна була показати, що дохід представляв вартість діяльності, яку фактично здійснюють самі ірландські філії, враховуючи, зокрема, діяльність і функції, які фактично виконують ірландські відділення Apple, з одного боку, та стратегічні рішення, прийняті та реалізовані поза цими галузями, з іншого боку. Але якби Комісія довела, що дохід ірландських організацій Apple представляє вартість діяльності, яку фактично здійснюють самі ірландські філії, тоді рішення могло б бути іншим [243].

Компанія Google отримала значну перемогу в 2017 році, коли суд в Парижі прийняв рішення [218], згідно з яким компанія не зобов'язана сплатити Франції 1,12 млрд. євро за свою діяльність в Ірландії. Французький податковий орган стверджував у Паризькому адміністративному апеляційному суді, що стосовно податку на прибуток підприємств Google France був залежним агентом Google Ireland і може використовувати його можливості. Тому Google Ireland слід розглядати як постійне представництво у Франції.

Що стосується ПДВ, французький податковий орган стверджував, що Google Ireland була створена у Франції, оскільки вона володіє на території Франції через Google France людськими ресурсами, а також матеріалами, які використовуються для продажу рекламного простору [218]. Французький податковий орган стверджував, що Google Ireland підпадає під дію податку на утримання (стаття 183 Податкового кодексу Франції), враховуючи, що Google продає рекламний простір через залежного агента, який може укласти контракт від імені Google Ireland і має фіксоване місце бізнесу у Франції.

Паризький апеляційний адміністративний суд дійшов висновку [217], що Google France є залежним агентом відповідно до статті 29<sup>о</sup> угоди про уникнення подвійного оподаткування Франції та Ірландії. Суд заявив, що Google France залежить від Google Ireland як з юридичної, так і з економічної точки зору. Google France не несе жодного ризику, заявив суд, оскільки Google France надає послуги згідно з інструкціями Google Ireland, а Google Ireland відшкодовує Google France його витрати і додає до них маржу 8%. Суд



перейшов до конкретного аналізу ролі Google Ireland та Google France у процесі продажу AdWords.

Аналіз контракту, укладеного між Google France та Google Ireland, підкреслює, що Google France не може залучати Google Ireland, виступати в якості її агента чи підписувати контракт від імені Google Ireland. Суд зазначив, що Google France не може вести переговори про контракти чи ліцензії, а також приймати замовлення від імені Google Ireland. Суд також зазначив, що типовий контракт між рекламодавцями та Google Ireland залишає достатньо простору для підписання Google Ireland. Суд дійшов висновку, що Google France надає лише комерційні перспективи та підтримку клієнтів AdWords. Суд заявив, що той факт, що співробітники Google France вирішують комерційні, технічні питання та питання про правопорушення, не впливає на юридичну здатність Google France залучати Google Ireland. Суд також дійшов висновку, що офіси Google France не характеризують постійне місце діяльності Google Ireland у Франції. Таким чином, суд дійшов висновку, що Google Ireland не має постійного представництва у Франції і, отже, не слід застосовувати відповідні податки [218].

Суд постановив, що Google Ireland Limited не була оподатковуваною у Франції в період 2005-2010 рр., оскільки не мала постійного представництва в цій країні. Google працював у Франції за схемою, що називається «Нідерландський сендвіч». Компанія Google Ireland Limited, що має фактичне місце управління в Ірландії та отримує доходи через податковий договір між Францією та Ірландією, уклала угоду про надання послуг з підтримки та маркетингу, наданих Google France французьким дочірнім підприємством Google Inc. та Google International LLC; Компанія Google Ireland Limited надала послуги онлайн-реклами через веб-сайт Google, яка використовувалася французькими бізнес-клієнтами (послуги B2B); Google France стягнула плату з Google Ireland Limited на основі вартості +8%; Компанія Google Ireland Limited утримувалась компанією Google Ireland Holding, яка фактично мала місце управління на Бермудських островах і вважалася нерезидентом Ірландії

та володіла Google IP для EMEA, що отримала ліцензію компанії Google Netherlands Holdings B.V.; Компанія Google Ireland Limited виплатила роялті за програмами Google для компаній Google Netherlands Holdings B.V. Відповідно до ірландсько-нідерландського податкового договору в Ірландії не було сплачено податку на прибуток. Тоді компанія Google Netherlands Holdings B.V. зробила додаткові платежі роялті до Google Ireland Holdings, які також були звільнені від сплати податку, оскільки в Нідерландах немає податку з виплат роялті. Google Ireland Holdings вважався резидентом Бермудських островів для сплати податків, тоді як Бермудські острови не стягували податків на такі доходи [226]. Такого успіху в судових справах компанія не мала більше в жодній країні Європи, наприклад, в Італії Google зобов'язали сплатити більше 306 млн. євро [241].

Розглянуті судові прецеденти ілюструють застосування норм правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності із використанням принципу постійного представництва як місця реєстрації суб'єкта ІТ-діяльності. Така ситуація, на нашу думку, не відповідає принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни отримання доходу та принципу безсторонності стосовно однакового розподілу прав на оподаткування між державами-членами ЄС.

У зв'язку із значними втратами бюджетів держав Європи, перед Європейською комісією постало питання про внесення змін до податкового законодавства для зменшення можливостей уникнення оподаткування цифровими компаніями. Представники європейських країн висувають різноманітні пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності цифрових гігантів, серед яких оподаткування обороту компаній, а не їх прибутків, оподаткування компаній, які «віртуально», а не лише фізично присутні в країні тощо [211].

28 січня 2016 року Комісія представила свою пропозицію щодо Директиви про уникнення оподаткування як частину Пакету проти уникнення оподаткування. 20 червня 2016 року Рада прийняла Директиву (ЄС) 2016/1164

[181], яка встановлює правила проти практики уникнення податків, що безпосередньо впливає на функціонування внутрішнього ринку. З метою забезпечення всеосяжних рамок заходів проти зловживань Комісія представила свою пропозицію 25 жовтня 2016 р., щоб доповнити існуюче правило щодо гібридних невідповідностей. Правило про гібридні невідповідності має на меті перешкодити компаніям використовувати національні невідповідності, щоб уникнути оподаткування. На додаток до пропозиції Комісія також опублікувала свій робочий документ.

Директива про уникнення оподаткування містить п'ять юридично обов'язкових заходів проти зловживань, які всі держави-члени повинні застосовувати проти загальних форм агресивного податкового планування (Правило контрольованої іноземної компанії (CFC): щоб запобігти переміщенню прибутку в країни з низьким рівнем оподаткування/без оподаткування; Правило переходу: щоб запобігти подвійному неоподаткуванню певних доходів; Вихідне оподаткування: щоб запобігти ухиленню компаніями від податків під час переміщення активів; Обмеження відсотків: щоб перешкодити створенню штучних боргів, призначених для мінімізації податків; Загальне правило проти зловживання: для протидії агресивному податковому плануванню, коли інші правила не застосовуються). Це створює мінімальний рівень захисту від уникнення податків на прибуток підприємств у всьому ЄС, забезпечуючи при цьому більш справедливе та стабільне середовище для бізнесу.

Деякі з найбільш економічно розвинутих держав Європейського Союзу закликають до податкової реформи у всьому блоці, яка відповідає на те, де технологічні платформи отримують дохід, а не тільки там, де вони отримують прибуток, - стверджуючи, що поточна система дозволяє цифровим гігантам мінімізувати податкові зобов'язання, використовуючи дочірні підприємства, розташовані в країнах, таких як Ірландія. Згідно з повідомленням Reuters, міністри фінансів Франції, Німеччини, Іспанії та Італії написали спільного

листа, в якому закликали цифрові транснаціональні компанії, такі як Amazon та Google, оподатковуватись у Європі на основі їхніх доходів [270].

Будь-яка зміна правил оподаткування вимагає погодження всіма державами-членами ЄС, включаючи країни з низьким рівнем оподаткування, такі як Ірландія та Люксембург. А це очевидна перешкода для реформ. Інтернет-гіганти звинувачуються в ухиленні, спрямовуючи більшу частину свого прибутку до юрисдикцій низького оподаткування, таких як Ірландія та Люксембург. Компанія Google, яка має податкову резиденцію в Ірландії, сплачувала податки не більше 0,8% від своїх доходів у ЄС протягом 2013-2015 років. Facebook, також заснована в Ірландії, за той самий період сплатила лише 0,1%, а Amazon в Люксембурзі майже нічого не сплачувала, оскільки майже не мала прибутку. Більшість з 28 країн ЄС визнають необхідність ефективнішого оподаткування цифрових компаній, але залишаються розбіжності щодо того, як рухатися вперед [270].

Франція запровадила податок для великих цифрових компаній, так званий *GAFA Tax*. Податок становить 3% фіксованої ставки, спрямованої на: компанії з цифровими доходами понад 750 мільйонів євро по всьому світу та 25 мільйонів євро у Франції; діяльність в цифровому інтерфейсі, яка з'єднує клієнтів і виробників, торгові мережі або постачальників сервісів, а також рекламу та перепродаж персональних даних для рекламних цілей. Національний дохід від цифрової діяльності базуватиметься на звітах компаній з урахуванням цифрового коефіцієнту присутності, обчисленого на основі доходу компанії по всьому світу [219].

Великобританія також запровадила аналогічний податок на цифрові послуги у розмірі 2% на доходи пошукових систем, платформ соціальних медіа та інтернет-ринків, що обслуговують клієнтів Великобританії. Податок застосовуватиметься лише до компаній, у яких глобальні доходи перевищують 500 млн. фунтів стерлінгів та дохід не менше 25 млн. фунтів стерлінгів від діяльності Великобританії [193].

На думку Л. Фолхабер, професора юридичного центру університету Джорджтаун, інші держави запозичають досвід Франції і також запровадять власний цифровий податок [257]. Цифрові послуги включають все, починаючи від надання платформи для продажу товарів та послуг в Інтернеті до націлювання реклами на основі даних користувачів, а податок застосовується до валового доходу від таких послуг. Французькі політики та засоби масової інформації називають це «податком GAFA», це означає, що він призначений в першу чергу для таких компаній, як Google, Apple, Facebook та Amazon - іншими словами, багатонаціональних технологічних компаній, що базуються в США. Ці односторонні розробки відрізняються своєю специфікою, але всі вони прагнуть оподатковувати транснаціональні компанії з доходів, які країни вважають, що вони повинні мати право на оподаткування, навіть якщо міжнародні податкові правила не дають їм цього права [257]. Метою цього цифрового податку є досягнення справедливішої та ефективнішої податкової системи з метою фінансування державних служб, шкіл, ясел та лікарень [220].

31 жовтня 2021 року лідери 20 найбільших економік світу підтримали глобальний мінімальний податок у розмірі 15% від прибутку для великих транснаціональних компаній. Корпоративний податок застосовуватиметься до компаній з доходом понад 150 млн. євро. Держави мають на меті підписати багатосторонню конвенцію протягом 2022 року з ефективною реалізацією у 2023 році. Конвенція вже перебуває на стадії розробки [233].

Крім того, Європейська Комісія пропонувала деякі альтернативні варіанти короткострокових рішень: 1) податок на еквівалент товарообігу цифрових компаній – оподаткування всіх неоподатковуваних чи недостатньо оподатковуваних доходів, отриманих від усіх видів підприємницької діяльності в Інтернеті, у тому числі між підприємцями (B2B) та підприємцями і споживачами (B2C), які підлягають сплаті з податку на прибуток підприємств або як окремий податок; 2) податок на утримання від цифрових операцій - окремий підсумковий податок на певні платежі, сплачені нерезидентам постачальникам товарів та послуг, замовлених в Інтернеті; 3) оподаткування

доходів, отриманих від надання цифрових послуг або рекламної діяльності – окрема плата може стягуватись з усіх транзакцій, укладених дистанційно між споживачем-резидентом, де особа-нерезидент має значну економічну присутність [178].

Таким чином, запровадження європейськими державами т.з. GAFA Tax, сприятиме дотриманню таких принципів правового регулювання ІТ-діяльності, як нейтральність, ефективність та справедливість, оскільки дозволить зрівняти податкове навантаження традиційних і цифрових компаній. Потреба його запровадження спричинена можливістю суб'єктів ІТ-діяльності отримувати доходи в певній юрисдикції, не будучи в ній фізично присутніми та не маючи постійного представництва.

**Криптовалюта.** Ведучи мову про стрімкий розвиток цифрової економіки, не можна залишити без уваги галузь криптовалюти. Упродовж останніх кількох років у світі точаться дискусії стосовно сутності та природи феномену «криптовалюти». Попри існування гіпотез, що криптовалюта є певною мірою фінансовою пірамідою, існування якої буде коротким, деякі країни світу вже мають досвід імплементації правових норм, що регламентують діяльність, пов'язану з криптовалютами, тим самим створюють підґрунтя для залучення додаткових податкових надходжень до їх бюджетів [106]. Новітні цифрові технології випереджають у розвитку законодавство країн світу, що регулює цей феномен. Для попередження загроз та мінімізації негативних наслідків як для державного, так і для приватного секторів економіки та формування відповідної вітчизняної системи регулювання ринків криптовалют необхідне вивчення прогресивного зарубіжного досвіду [87]. Регулювання криптовалют є складним питанням через те, що криптовалюти є децентралізованими та глобалізованими, а їх поточне та потенційне використання є надзвичайно різноманітним. Будь-яка особа, що має доступ до мережі Інтернет, незалежно від її місцезнаходження, може мати доступ до криптовалют, що і створює перешкоди для застосування правових

норм окремих держав, якщо вони не узгоджені з міжнародними правилами [85].

Регулювання ринків криптовалют у державах-членах ЄС знаходиться на етапі формування, адже криптовалюта активно використовується в економічній діяльності держав-членів союзу. Більшість країн Європейського Союзу змінювали свою позицію стосовно статусу криптовалют протягом останнього десятиліття. Якщо на початку свого існування криптовалюта здебільшого вважалась незаконним платіжним засобом, то на сучасному етапі цей феномен частіше визнається перспективним платіжним засобом [254]. Проте держави не досягли спільної точки зору стосовно необхідності розробки нової системи правил використання криптовалют або можливості використання чинних правил за аналогією до вже існуючих активів. Більшість країн ЄС ще не розробили спеціальних норм правового регулювання використання криптовалют, які б охоплювали права та обов'язки суб'єктів підприємницької діяльності, порядок їх ліцензування тощо. Норми щодо оподаткування криптовалют дістали найбільшого розвитку [87]. Належне правове регулювання оподаткування такого нового феномену як криптовалюта необхідне для якісного забезпечення стратегічних цілей держав, оскільки суб'єкти, отримуючи великі прибутки через діяльність, пов'язану із криптовалютою, уникають від сплати податків, не беруть участь у створенні суспільного блага.

Феномен «криптовалюти» є новим та майже не дослідженим наукою фінансового права, тому доцільним є перш за все висвітлити саме трактування криптовалюти та способів її отримання. Ця категорія почала поширюватися у 2011 р., коли видання Forbes опублікувало статтю про існування біткоіну - типу криптовалюти [230]. Криптовалюта базується на технології шифрування даних (криптографії). Такі цифрові гроші є комп'ютерним кодом, що не мають матеріального втілення, а існують лише в електронному вигляді. Користувачі криптовалют не мають необхідності користуватись послугами банківських установ та сплачувати комісії на проведені операції і, при цьому, отримують

можливість проводити анонімні транзакції з максимальним рівнем захисту даних.

Цифрова валюта характеризується наступними ознаками: центральні банки не володіють повноваженнями щодо її емісії, а розмір її емісії залежить виключно від властивостей системи, в якій вона створюється; курс криптовалюти не пов'язаний з економікою певної держави, а встановлюється тільки ринком, тобто залежить від попиту на неї; зберігання та проведення транзакцій є захищеним, оскільки всі операції з криптовалютами є незворотніми, а для їх виконання застосовуються унікальні комп'ютерні шифри, які неможливо відстежити. Цифрова валюта вважається унікальною комбінацією цифр, отриманою в результаті складних математичних обчислень та алгоритмів [106]. Криптовалюта – це криптографічно захищена та децентралізована цифрова валюта, дані про транзакції якої вносяться та зберігаються в Blockchain [100].

Великобританія - лідер криптовалютної інтеграції і одна з найбільш сприятливих і комфортних юрисдикцій для ведення криптовалютного бізнесу. Держава підтримує стартапи, пов'язані з цифровою валютою. Проте уряд не виробив єдиної позиції щодо правового регулювання криптовалют. Цифрова валюта знаходиться в правовому вакуумі. Дохід суб'єкта криптовалютної діяльності оподатковується податком на приріст капіталу, а також корпоративним і податком на прибуток. У 2014 році Управління підтвердило, що Bitcoin не є ні валютою, ні грошима, тому криптовалюта ніяким чином не може регулюватися фінансовим законодавством Великобританії. Криптовалюта в Великій Британії є унікальною комбінацією цифр, отриманою в результаті складних математичних обчислень і алгоритмів. Отже, Bitcoin не є предметом регулювання Закону Великобританії про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом [164]. У квітні 2016 року перша криптовалютна компанія в Великобританії була зареєстрована в Управлінні. Після цього компанія змогла вести спільну роботу із банком Barclays, створивши, таким чином, перший випадок співпраці великої



банківської установи і криптовалютної компанії. Секретар Казначейства з економічних питань вказав, що «такими діями ми підтверджуємо наше рішення представити найбільш прогресивний і далекоглядний режим регулювання» [162].

Також в квітні 2016 року було опубліковано «План Казначейства по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванням тероризму» [147]. Документом пропонується застосовувати нормативні акти в сфері легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, відносно бірж та інших криптовалютних компаній, що займаються обміном валют. Але на компанії, що надають криптовалютні гарантії користувачам, проте не здійснюють обмін цифрових валют, вказане законодавство не поширюватиметься [147]. В 2014 році британське управління по податках і митних зборах опублікувало документ щодо оподаткування операцій з криптовалютами. Відповідно до нього, під оподаткування ПДВ не підпадає дохід, отриманий в результаті майнінгу криптовалюти та її обміну на фіатні гроші. Проте ПДВ повинен стягуватися з постачальників будь-яких товарів або послуг, проданих за криптовалюту. Для мети оподаткування вартість товарів або послуг, які обкладаються податком на додану вартість, визначається відповідно вартості цифрової валюти у фунтах стерлінгів на момент проведення операції.

Крім того, в залежності від ситуації дохід суб'єкта господарювання оподатковується податком на приріст капіталу, а також корпоративним податком і податком на прибуток [100; 302]. Дохід, отриманий в результаті майнінгу криптовалюти та її подальший обмін на традиційні гроші не є об'єктом оподаткування ПДВ. Звільняються від сплати податку на додану вартість особи, що отримують криптовалюти для здійснення інших видів діяльності (крім майнінгу), таких, як надання послуг, пов'язаних з підтвердженням окремих операцій, за якими пройшли спеціальні транзакції. Не сплачується податок на додану вартість й у разі сплати комісійних витрат,

здійснених в частині, не покритій вартістю цифрових валют для організації або проведення будь-яких операцій з криптовалютами [228].

В документах Європейського Союзу використовується термін «віртуальна валюта», яка розглядається в тому числі як засіб платежу. Єврокомісія висловила пропозицію [296] щодо впровадження додаткових норм правового регулювання діяльності провайдерів криптовалютних гаманців та криптовалютних бірж. В той же час, відповідно до роз'яснень Європейського центрального банку, цифрова валюта є засобом обміну, а не платежу, а тому не визнається грошима чи валютою [209]. Кожна держава-член Європейського Союзу встановлює правове регулювання оподаткування криптовалюти, залежно від природи операції, здійсненої із такою цифровою валютою. Зазвичай для мети оподаткування криптовалюту визнають товаром чи нематеріальним активом, а не валютою. ПДВ не стягується з операцій купівлі-продажу криптовалют за традиційні гроші. Згідно з австрійськими нормами правового регулювання криптовалют, об'єктом оподаткування є дохід, отриманий в результаті відчуження криптовалют, які, в свою чергу, є нематеріальним активом. Майнинг криптовалют в Австрії є операційною діяльністю. Уряд Болгарії також оподатковує криптовалюту, оскільки останні визнаються фінансовим інструментом. Уряди Німеччини, Норвегії, Фінляндії стягують податок на приріст капіталу і податок на багатство із власників криптовалют [256]. Відповідно до німецьких правових норм, з 2018 року цифрова валюта визнається засобом платежу, за умови її використання в якості альтернативного негайного і договірному способу оплати товарів чи послуг [106].

Згідно рішення суду у справі «Хедквіст проти Швеції» [248] від 22.10.2015 року, операції з біткойнами та іншими віртуальними валютами на території ЄС не повинні оподатковуватися податком на додану вартість. Таке рішення суду фактично прирівнює віртуальні валюти до традиційних валют в площині оподаткування. Висловлено позицію про те, що незважаючи на різне ставлення окремих держав до Bitcoin, криптовалюта існує та ефективно

функціонує саме як гроші, що мають певні особливості (відсутність емісійного центру, анонімність платежів, відсутність забезпечення реальної вартості тощо). Навряд чи відмова від вирішення питання про нормативне регулювання криптовалют або зволікання з його розв'язанням зупинить їх розповсюдження, але за такого підходу власники та учасники інших транзакцій продовжуватимуть перебувати поза захистом та інколи (у випадку прямої заборони) поза легальним обігом. Широке розповсюдження Bitcoin як засобу платежу вимагає надання хоча б спочатку цьому різновиду криптовалют певного правового статусу, створення механізму регулювання операцій та угод, здійснення максимально можливої ідентифікації учасників платіжних операцій з застосуванням Bitcoin, здійснення контролю та нагляду за діяльністю суб'єктів, що використовують Bitcoin тощо [114].

Вважаємо за необхідне звернути увагу на судову аргументацію, застосовану в судовому рішенні у справі «Хедквіст проти Швеції» [248] від 22.10.2015 року. Зокрема, Суд визначив поняття віртуальної валюти. «Посилаючись на звіт Європейського центрального банку про віртуальні валюти за 2012 р., Суд заявляє, що віртуальна валюта може бути визначена як тип нерегульованих цифрових грошей, що емітуються та контролюються його розробниками і приймаються членами певної віртуальної спільноти. Віртуальна валюта «біткойн» є однією з віртуальних валютних схем із «двостороннім потоком», яку користувачі можуть купувати та продавати на основі обмінного курсу. Зважаючи на їхнє використання у реальному світі, такі віртуальні валюти є аналогічними іншим конвертованим валютам» [248]. Використовуючи криптовалюту, можливо придбати віртуальні та реальні товари і послуги. Директива 2009/110/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 вересня 2009 р. «Щодо започаткування і здійснення діяльності установами – емітентами електронних грошей та пруденційний нагляд за ними» [111] дозволяє розрізнити електронні гроші та віртуальні валюти (криптовалюти). Так, криптовалюти виражаються через віртуальні одиниці

обліку, наприклад, «біткойн», тоді як одиницями обліку електронний грошей є традиційні валюти, наприклад, долар чи євро [111].

Крім того, суд визнав операції з обміну віртуальної валюти на традиційну поставкою послуг. Оскільки п. Хедквіст планував здійснювати лише купівлю та продаж криптовалюти «біткойн» шляхом обміну на традиційні фіатні валюти, не можна зробити висновок про здійснення ним платежів, використовуючи криптовалюту «біткойн». Суд дійшов висновку, що обмін фіатної валюти на віртуальну і навпаки за плату в розмірі різниці між ціною придбання, яку сплатив оператор, та ціною, яку він отримав від продажу, являє собою поставку послуг за винагороду [111].

Крім того, Суд дав відповідь стосовно охоплення вказаних операцій винятками щодо фінансових послуг, згідно ст. 135(1) ПДВ Директиви [248]. Суд аргументує це наступним чином. Суд вважає, що щоб дати відповідь на питання, чи є розглядувані операції обміну криптовалюти на фіатні гроші і навпаки поставкою послуг в значенні ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви, необхідно враховувати, що криптовалюта «біткойн», яка обмінюється на традиційні валюти, не є «матеріальним майном» в контексті ст. 14 ПДВ Директиви, оскільки має призначення виключно платіжного засобу. Тому операції різних платіжних засобів, що розглядаються, не є «поставкою товарів» в розумінні ст. 14 ПДВ Директиви, а повинні вважатись поставкою послуг відповідно до визначення ст. 24 ПДВ Директиви [248].

Стосовно поставки послуг за винагороду, Суд звернув увагу, що поставка послуг здійснюється «за винагороду» у значенні ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви та підлягає оподаткуванню податком на додану вартість лише у разі існування прямого зв'язку між послугами та винагородою, яку отримав платник ПДВ. Вказаний зв'язок існує між постачальником послуг та споживачем, якщо між ними існує зустрічне виконання. Згідно зі змістом ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви, операції, розглядаються, є обміном фіатної валюти на віртуальну і навпаки за плату в розмірі різниці між ціною придбання, яку сплатив оператор, та ціною, яку він отримав від продажу, та являють собою поставку послуг за винагороду.

Крім того, як заявив п. Хедквіст, по суті, під час слухання справи, при здійсненні біржових операцій виникають аналогічні проблеми визначення суми оподаткування та податку на додану вартість, незалежно від того, йдеться про обмін традиційних чи криптовалют. При цьому обмін традиційних валют звільняється від оподаткування ст. 135(1)(e) ПДВ Директивою [111].

Суд робить висновок, що тлумачення ст. 135(1)(e) як такої, що охоплює лише операції, пов'язані з традиційними валютами, позбавить її частини своєї дії. Тому положення ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви поширюються на поставку послуг, що є предметом розгляду, та полягають в обміні традиційних валют на «біткойн» і навпаки, за плату в розмірі різниці між ціною придбання, яку сплатив оператор, та ціною, яку він отримав від продажу. Зміст ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви підлягає такому тлумаченню, що поставка послуг, що є предметом розгляду, звільняється від сплати ПДВ [248].

Таким чином, рішення у справі «Д. Хедквіст проти Податкового органу Швеції», прийняте 22 жовтня 2015 року Європейським судом, є основоположним прецедентом в галузі оподаткування криптовалюти та має важливе значення, зважаючи на потребу гармонізації українського законодавства з європейським та неврегульованість криптовалюти українським законодавством. Вартою уваги є аргументація Судом неоподаткування операцій з обміну криптовалюти ПДВ, зазначаючи аналогічність ознак криптовалюти з традиційною валютою.

У 2012 р. Європейським центральним банком було опубліковано звіт, згідно з яким традиційне регулювання фінансового сектора не може застосовуватись до біткоінів. Біткоїн згаданим документом визнавався конвертованою децентралізованою віртуальною валютою [342]. Європейська служба банківського нагляду вказала, що криптовалютні біржі не є банками, а їх діяльність в даний час не врегульована правом і наслідком цього є незахищеність користувачів від грошових збитків в разі їх закриття [205].

Комітет Європарламенту з економічних та монетарних питань вказав, що слід утриматися від прямого регулювання криптовалют, проте можливе

приведення правового становища криптовалют у відповідність з існуючими нормами щодо протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму. Тоді ж Європейська комісія запропонувала прийняти Директиву щодо запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання злочинних доходів і фінансування тероризму (2015/849/ ЕС). Так, пропонувалось ввести обов'язок ліцензування діяльності криптовалютних бірж, що надають послуги обміну криптовалюти на традиційні гроші і навпаки, і провайдерів криптовалютних гаманців. Проектом директиви також передбачено створення центральної бази даних з інформацією про користувачів цифрових валют [297]. При цьому під дію запропонованої Директиви підпадуть лише ті компанії-провайдери криптовалютних гаманців, які зберігають хоча б один персональний ключ користувача на своєму сервері (серверах) [199]. В результаті Європейський центральний банк вказав на недосконалість криптовалюти як засобу платежу та зазначив, що цифрова валюта не є ні грошима, ні валютою і широке прийняття цифрових валют може негативним чином позначитися на здатності регуляторів контролювати грошову масу, що знаходиться в обігу [290].

В 2013 році міністерством фінансів Федеративної Республіки Німеччини було винесено постанову про визнання біткоіна в якості офіційного засобу розрахунків. Потрібно лише отримання спеціального дозволу (ліцензії) для взаємодії з ним в комерційних цілях. Компанії, які вирішили використовувати біткоіни в Німеччині, контролюються Федеральним управлінням з фінансового нагляду. Також, вони повинні відповідати встановленим вимогам, таким як, регулярна звітність, наявність детального бізнес-плану і кваліфікованих співробітників, мінімальний розмір статутного капіталу не менше 750 тис. євро і використовувати методи протидії фінансуванню тероризму та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом [28].

Таким чином, європейські держави не виробили узгодженого підходу в правовому регулюванні оподаткування криптовалюти. Необхідною є подальша міжнародна співпраця для вироблення спільних підходів до

правового регулювання оподаткування криптовалюти, зважаючи на її наднаціональний характер. Належне правове регулювання оподаткування такого нового феномену, як криптовалюта, необхідне для якісного забезпечення права людини на податки [24], оскільки суб'єкти, що отримують великі прибутки через діяльність, пов'язану із криптовалютою, уникають від сплати податків, не беруть участь у створенні суспільного блага, тим самим порушуючи право на податки інших людей. Особливості правового регулювання криптовалюти в країнах ЄС демонструє рішення у справі «Д. Хедквіст проти Податкового органу Швеції» прийняте 22 жовтня 2015 року Європейським судом, згідно з яким операції з криптовалютами є звільненими від оподаткування ПДВ, а операції з обміну криптовалют на традиційні валюти визнані поставкою послуг.

Основною особливістю правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС є фундаментальне *реформування системи стягнення ПДВ*, зважаючи на стрімкий розвиток ІТ-діяльності та цифрової економіки. Ключовим нововведенням, зумовленим поширенням ІТ-діяльності, стала норма про те, що електронні послуги та послуги, що надаються за допомогою електронних засобів зв'язку з 2003 року стали обкладатися ПДВ за місцезнаходженням покупця. Таке положення має важливе значення, зважаючи на те, суб'єкти ІТ-діяльності можуть здійснювати продаж результатів своєї діяльності в певних країнах, не знаходячись там фізично. Це стало основною проблемою, яку породив для європейських урядів розвиток ІТ-діяльності. Проте правила, запроваджені в 2003 році Директивою 2002/38/ЕС, не забезпечили виконання принципу нейтральності оподаткування ІТ-діяльності в ЄС, оскільки призводили до дискримінації продавців, що не входять до ЄС, хоча й дали можливість податковим органам здійснювати контроль у сфері ІТ-діяльності. Запровадження системи «єдиного вікна» *One Stop Shop* стало вирішенням цієї проблеми, оскільки система передбачає оподаткування продажів результатів ІТ-діяльності за місцем споживання та дозволяє суб'єктам здійснювати підприємницьку діяльність в

будь-якій країні ЄС, не реєструючись в кожній юрисдикції та без необхідності вивчати норми правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в кожній з них. Ця система, на нашу думку, *забезпечує дотримання таких принципів оподаткування ІТ-діяльності*, як нейтральність (гарантує нейтральність конкуренції суб'єктів ІТ-діяльності із різних країн), ефективність (мінімізує витрати на адміністрування ПДВ), визначення податкової юрисдикції (передбачає оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції країни отримання доходу), безсторонності (забезпечує однаковий розподіл прав на оподаткування між країнами ЄС).

Ще одна особливість правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС – *правове регулювання прямого оподаткування* є виключною юрисдикцією держав-членів ЄС, проте ЄС знаходиться в пошуку рішень для оподаткування великих цифрових компаній, які можуть отримувати значні прибутки в тих юрисдикціях, де не мають фізичної присутності. Судова практика із оподаткування таких цифрових гігантів як Apple та Google демонструє застосування в ЄС принципу постійного представництва як місця реєстрації суб'єкта ІТ-діяльності, що призводить до оподаткування таких суб'єктів в юрисдикції реєстрації, а не отримання доходу, а це не відповідає принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни отримання доходу та принципу безсторонності стосовно однакового розподілу прав на оподаткування між країнами ЄС. Для вирішення цієї проблеми деякі країни запроваджують податок для великих цифрових компаній, так званий *GAFATax*, що дозволяє оподатковувати такі компанії за місцем отримання доходу. Практику оподаткування доходів великих цифрових компаній, на нашу думку, доцільно застосувати і в Україні.

Наступна особливість правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС – *правове регулювання оподаткування криптовалюти*. Правове регулювання оподаткування криптовалют в європейських державах знаходиться на етапі становлення. Ставлення державних регуляторів до цього феномену змінювалось від «незаконного платіжного засобу» до



«перспективного фінансового інструменту». Більшість країн-членів ЄС ще не запровадило спеціального правового регулювання оподаткування криптовалют, а це необхідно для якісного забезпечення права людини на податки, оскільки суб'єкти, що отримуючи великі прибутки через діяльність, пов'язану із криптовалютою, уникають від сплати податків, не беруть участь у створенні суспільного блага, тим самим порушуючи право на податки інших людей. Відповідно до роз'яснення Європейського центрального банку, криптовалюта є засобом обміну, а не платежу, не є ні грошима, ні валютою. В цілях оподаткування, як правило, криптовалюта розглядається в якості нематеріального активу або товару, але не є валютою або грошима. Проте ключове рішення Суду у справі «Хедквіст проти Швеції» від 22.10.2015 року, згідно з яким операції з віртуальними валютами не підпадають під оподаткування ПДВ, прирівнює віртуальні валюти до традиційних для мети оподаткування. Операції з обміну віртуальних валют на традиційні для мети оподаткування, згідно із вказаним рішенням, є поставкою послуг. Таке рішення дозволяє дотримуватись загального правила, згідно з яким результати ІТ-діяльності оподатковуються як поставка послуг.

## **Висновки до Розділу 2.**

1. Виділено чотири основних етапи еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС: вироблення загальних правил і принципів правового регулювання ІТ-діяльності; поява перших національних практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в європейських країнах; адаптація норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності; пошук правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється.

Квінтесенцією першого етапу стало розроблення концепції еволюційного розвитку Модельної конвенції щодо оподаткування електронної комерції та

визначення загальних принципів оподаткування галузі. На другому етапі були здійснені спроби запровадити спеціальні норми щодо оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності, серед яких ліцензування інтернет-торгівлі, податок на використання мережі інтернет в ділових цілях тощо. Основним моментом третього етапу є прийняття Директиви 2002/38/ЕС з метою забезпечення рівності умов здійснення підприємницької діяльності традиційними підприємцями та суб'єктами ІТ-діяльності. На четвертому етапі було розроблено План дій *BEPS*, створено всеохоплюючу систему розрахунку, збору та розподілу ПДВ. Крім того, було запроваджено єдиний портал *One Stop Shop* адміністрування ПДВ.

2. Набуло розвитку положення про те, що правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС базується на наступних засадах: оподаткування ІТ-діяльності має здійснюватися на основі вже існуючих податків; результати ІТ-діяльності (електронні продукти) підлягають оподаткуванню як послуги, а не товари; ПДВ необхідно стягувати в місці знаходження споживача, а не продавця; прями податки є юрисдикцією держав-членів ЄС; правила оподаткування ІТ-діяльності повинні перешкоджати застосуванню шкідливих податкових практик розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

3. Запропоновано класифікацію правових принципів оподаткування ІТ-діяльності на загальні (застосовуються до правового регулювання всіх податкових правовідносин, в тому числі до оподаткування ІТ-діяльності) та особливі (мають ключове значення, зважаючи на особливості здійснення ІТ-діяльності).

4. Загальні принципи включають правові принципи оподаткування, визначені ОЕСР: нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість. Особливі принципи включають: принцип визначення податкової юрисдикції, принцип безсторонності.

5. Запропоновано визначати правові принципи оподаткування ІТ-діяльності наступним чином: нейтральність - основоположна засада, що

лежить в основі податкової системи ЄС, що передбачає нейтральне і справедливе оподаткування по відношенню до ІТ-діяльності та традиційної підприємницької діяльності, гарантує нейтральність конкуренції; ефективність - основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає, витрати суб'єктів ІТ діяльності та урядів країн ЄС на адміністрування податків, що сплачуються суб'єктами ІТ-діяльності, мають бути максимально мінімізовані; визначеність і простота - основоположна засада, що передбачає необхідність прийняття таких податкових норм права, що забезпечують розуміння суб'єктами ІТ-діяльності їхніх прав і обов'язків, таким чином, забезпечуючи відсутність необхідності здійснювати агресивне податкове планування; дієвість і справедливість - основоположна засада податкової системи ЄС, яка передбачає необхідність прийняття таких норм податкового права, що забезпечують уникнення подвійного оподаткування та неоподаткування, а також розмивання податкової бази суб'єктами ІТ-діяльності, та гарантують обов'язковість виконання норм податкового права; гнучкість - основна засада податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких гнучких і динамічних норм податкового права, що дозволяють належним чином реагувати на розвиток ІТ-діяльності; принцип визначення податкової юрисдикції - основоположна засада податкової системи ЄС, що передбачає оподаткування доходів суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції країни отримання доходу (країни призначення); принцип безсторонності - основне положення податкової системи ЄС, що передбачає прийняття таких норм податкового права, що забезпечують однаковий податковий тягар платників податків за однакових обставин, а також однаковий розподіл прав на оподаткування між країнами ЄС з метою справедливого розподілу бази оподаткування.

6. На основі аналізу правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС визначено його особливості: фундаментальне *реформування системи стягнення ПДВ* (оподаткування електронних послуг за місцезнаходженням покупця, запровадження системи *One Stop Shop*, що

передбачає оподаткування продажів результатів ІТ-діяльності за місцем споживання та дозволяє суб'єктам здійснювати підприємницьку діяльність в будь-якій країні ЄС, не реєструючись в кожній юрисдикції та без необхідності вивчати норми правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в кожній з них); *правове регулювання прямого оподаткування* (пошук рішень для оподаткування великих цифрових компаній, які можуть отримувати значні прибутки в тих юрисдикціях, де не мають фізичної присутності, серед яких запровадження податку для великих цифрових компаній, що дозволяє оподатковувати такі компанії за місцем отримання прибутку); *правове регулювання оподаткування криптовалюти* (зміна ставлення державних регуляторів до феномену криптовалют від «незаконного платіжного засобу» до «перспективного фінансового інструменту»; прирівняння віртуальних валют до традиційних для мети оподаткування - операції з віртуальними валютами не підпадають під оподаткування ПДВ; визнання операцій з обміну віртуальних валют на традиційні поставкою послуг для мети оподаткування, що дозволяє дотримуватись загального правила, згідно з яким результати ІТ-діяльності оподатковуються як поставка послуг).

7. Доведено, що система *One Stop Shop* забезпечує дотримання таких принципів оподаткування ІТ-діяльності, як нейтральність (гарантує нейтральність конкуренції суб'єктів ІТ-діяльності із різних країн), ефективність (мінімізує витрати на адміністрування ПДВ), визначення податкової юрисдикції (передбачає оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції країни отримання доходу), безсторонності (забезпечує однаковий розподіл прав на оподаткування між країнами ЄС).

## РОЗДІЛ 3

### ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В США

#### **3.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США.**

Лідерами розвитку ІТ-діяльності є Сполучені Штати Америки. В 2021 році на ринку інформаційних технологій Сполучених Штатів домінує сегмент ІТ-діяльності із 29-відсотковою часткою ринку [232]. Очікується, що обсяг ринку ІТ-послуг у Північній Америці зросте з 459,2 мільярдів доларів США в 2021 році до 660,9 мільярдів доларів США до 2026 року при зведеному річному темпі зростання на рівні 7,6% протягом прогнозованого періоду [275]. Зважаючи на стрімкий розвиток ІТ-діяльності в США, постає питання належного правового регулювання оподаткування цієї галузі.

Перші спроби регулювання оподаткування ІТ-діяльності були зроблені в Сполучених Штатах ще в 1996 р. Щоб акцентувати увагу громадськості на проблемі, Департамент фінансів США оприлюднив документ «Вибрані висновки з податкової політики в сфері світової електронної торгівлі» [308], суть якого зводилася до необхідності введення ясних податкових норм, що виключають подвійне оподаткування, а також до важливості розвитку нової техніки податкового адміністрування, що дозволяє гарантувати оподаткування електронної комерції. Крім того, Департамент прийняв рішення застосовувати до електронної комерції ті ж принципи оподаткування, що і до традиційної підприємницької діяльності та не встановлювати для ІТ-діяльності нових спеціальних податків [18].

В доповіді Білого дому [216] були сформульовані п'ять основних принципів державного регулювання електронної торгівлі, які до теперішнього часу визначають ставлення федеральної влади до її розвитку.

У 1998 р. в США був прийнятий Закон «Про свободу Інтернету від оподаткування» (The Internet Tax Freedom Act (ITFA) [327], згідно з яким вводився 3-річний мораторій на встановлення владою штатів і місцевих утворень податків на надання послуг з надання доступу до Інтернет, а також були заборонені множинні і дискримінаційні податки на електронну комерцію. При цьому Закон не звільняв ІТ-діяльність від податків повністю, а тільки накладав заборону на запровадження нових спеціальних податків, тобто суб'єкти ІТ-діяльності повинні були платити податок на прибуток і податок з обороту, як і інші підприємці. Спочатку мораторій був введений на три роки, а потім продовжений.

Однак до моменту прийняття вищевказаного Закону деякі штати і місцеві територіальні утворення встигли запровадити податки, які підпадали під дію мораторію. Для таких податків встановлювалася так звана «дідусева обмовка», тобто вони Законом не скасовувалися. Такі податки встигли ввести десять штатів (Гаваї, Нью-Гемпшир, Нью-Мексико, Північна Дакота, Огайо, Південна Дакота, Теннессі, Техас, Вашингтон, Вісконсін) і деякі місцеві територіальні утворення, розташовані в штатах Колорадо, Огайо, Південна Дакота, Техас, Вашингтон і Вісконсін [18].

Дія мораторію завершилась 1 жовтня 2003 р. Ще деякий час тривали дебати про необхідність його продовження: багато штатів і місцеві територіальні утворення були проти його відновлення, так як це зменшило б їх потенційну податкову базу. Однак перемогу здобули прихильники мораторію. До Закону 1998 р. були підготовлені поправки, що отримали назву «Закону про недискримінацію оподаткування Інтернету» [328]. Відповідно до них мораторій на введення податків на послуги з надання доступу до Інтернет продовжили до 1 листопада 2007 року, а також скасували «дідусеву обмовку» щодо податків, введених деякими штатами і територіальними утвореннями до 1 жовтня 1998 р. Поправки були офіційно прийняті тільки в грудні 2004 р, проте вони мали зворотну силу і покривали період, коли Закон «Про свободу Інтернету від оподаткування» припинив свою дію, а Закон «Про

недискримінацію оподаткування Інтернету» ще не вступив в силу. Таким чином, основний податок, що стягується штатами та місцевими територіальними утвореннями з електронної комерції, - податок з обороту (sales tax або податок з продажу). Це непрямий податок, базою якого є роздрібні продажі. Податок, як правило, повинен бути сплачений в юрисдикції, резидентом якої виступає покупець, але податковим агентом є продавець: податок включається ним до вартості товару, а потім перераховується податковим органам. Правила оподаткування запроваджує кожна юрисдикція, а це означає, що ставки податків, порядок їх сплати, а також звітності в кожному штаті і навіть кожному місті різні (за даними Національної федерації роздрібної торгівлі США, в Сполучених Штатах існує близько 7500 юрисдикцій з податку з обороту).

За умов стрімкого зростання електронної комерції в економіці США система податку з продажу показала себе неефективною. Було прийнято рішення провести ґрунтовну реформу, спрямовану насамперед на уніфікацію законодавства штатів. У березні 2000 р. почалася робота над проектом щодо спрощення податку з продажу (Streamlined Sales Tax Project). В рамках проекту було розроблено Єдиний закон про податок з продажу і податок на використання [336], на вимогу якого штати, які взяли участь в проекті, повинні були привести своє законодавство у відповідність до вищезазначеного закону.

Зважаючи на особливості правової системи США та основоположну роль судових прецедентів, вважаємо за раціональне класифікувати еволюцію розвитку правового регулювання ІТ-діяльності в США, залежно від тлумачення правила постійного представництва ключовими прецедентами, що застосовувались для правового регулювання ІТ-діяльності, на три етапи.

Як суд загального права, Верховний суд США щороку розглядає мало справ, порівняно із судами цивільного права. Якщо перший передбачає, що Верховний Суд повинен діяти у невеликій кількості справ, останній, як правило, працює протилежно до загальних судових інстанцій, розуміючи, що для досягнення однорідності суд повинен розглядати великий масив рішень.

Тому це два шляхи досягнення однієї мети - однорідності. Однак перший може розглядатися як «академічний комітет», який обмежує свою участь питаннями, що викликають широкий інтерес, а другий функціонує як «фабрика», розглядаючи велику кількість справ, хоча і поверхнево. Крім того, відповідно до загального права, не сторони володіють правом розгляду своїх клопотань Верховним Судом, а Суд уповноважений обирати справи, які буде розглядати. Враховуючи це, слід зазначити, що роль Верховного Суду у судочинстві з питань оподаткування протягом багатьох років не була однаковою [263].

Першим прецедентом цього роду став *National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту доходів штату Іллінойс (National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois [271])*, який був винесений 8 травня 1967 року. Він став ключовим прецедентом *першого етапу* еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, який характеризувався визначенням постійного представництва, як фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності в певному штаті. *National Bellas Hess* був компанією для здійснення замовлень, що займалася основною діяльністю в штаті Міссурі, який не мав фірм в Іллінойсі і не розміщував реклами на радіо, телебаченні або в будь-яких журналах штату. Тим не менш *National Bellas Hess* двічі на рік робив розсилку каталогів на адреси клієнтів по всій території США, в тому числі в Іллінойсі. Замовлення на пропоновані в каталогах товари відправлялися на завод компанії, а товари відправлялися покупцям, поштою або загальним перевізником. Відповідно до законодавства штату Іллінойс, *Bellas Hess* відносився до роздрібної торгівлі, зберігав своє місцезнаходження в штаті і повинен був стягувати податок на використання в штаті Іллінойс.

Верховний суд штату Іллінойс визнав оподаткування штатом Іллінойс законним. Це призвело до того, що *Bellas Hess* звернулися з апеляцією до Верховного суду США, стверджуючи наявність порушення застереження про належну правову процедуру та неконституційне обмеження міжштатної комерції. Верховний Суд у відповідь ухвалив, що: Конституція вимагає



певного мінімального зв'язку між штатом та особою, майном чи транзакцією, яку штат намагається оподатковувати ... Але Суд ніколи не вказував, що штат уповноважений зобов'язувати продавця, єдиний зв'язок із клієнтами в штаті якого здійснюється звичайним перевізником або поштою в США, збирати податок на використання і його сплачувати.

Верховний Суд вирішив, що комерційне застереження має основну мету - забезпечити національну економіку, вільну від невиправданих місцевих обмежень. Крім цього, Верховний Суд наголосив, що якби штат Іллінойс мав би право встановити подібні торгові обмеження, то будь-який інший штат, а також будь-яке інше національне політичне утворення мало б аналогічне право, встановлюючи обов'язки на користь місцевих юрисдикцій, але без легітимності. Нарешті, було зазначено, що National Bellas Hess вже має зобов'язання стягувати податок з продажу в Алабамі, Канзасі та Міссісіпі, оскільки там є його магазини. З іншого боку, вказувалося, що 11 інших штатів, окрім штату Іллінойс, створили податкові обов'язки, аналогічні законодавству, що оскаржувалось [121; 271].

Відповідаючи на рішення Верховного суду Алабами, Верховний суд США зазначив, що податок з продажу - який у багатьох штатах доповнюється податком на використання - нараховувався в той час у 2300 різних місцевостях. Таким чином, якби суперечливе законодавство залишилося чинним, це призвело б до того, що постачальники зобов'язані були б адмініструвати правила, які запроваджені в різних штатах, що вимагало б знань про віддалені та невизначені правила на рівні, достатньому для системного адміністрування податків [121; 263].

*Другий етап еволюції правового регулювання США характеризується усвідомленням необхідності зміни підходів до розуміння постійного представництва (не обмеження його лише фізичною присутністю). Провідні справи цього етапу - Quill Corp. v. North Dakota (Quill Corp. проти Північної Дакоти) [299] від 26 травня 1992, Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance (Amazon.com, LLC проти Департаменту*

оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк) [152] та *Overstock.com, Inc v. New York State Department of Taxation and Finance* (*Overstock.com, Inc* проти департаменту оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк) [293] від 28 березня 2013 року.

Перша справа цього етапу - *Quill Corp. проти Північної Дакоти* (*Quill Corp. v. North Dakota*) [299] від 26 травня 1992. *Quill* - це компанія з штату Делавер, що володіла складами та офісами в Іллінойсі, Каліфорнії та Джорджії. Співробітники компанії не працювали і не проживали у Північній Дакоті, і в цьому штаті компанія мала незначну кількість власності. *Quill* продавав офісну техніку та інвентар, рекламуючи свою діяльність, використовуючи телефонні дзвінки, газети і каталоги. Деякі товари продавались споживачам в Північній Дакоті. Замовлення відправлялись перевізниками та поштою. Згідно законодавства Північної Дакоти, будь-який роздрібний продавець, бізнес якого розташовано в штаті, повинен стягувати податок із споживача та перераховувати його штату. Однак з 1987 року нормативні акти було змінено та передбачено, що термін «роздрібний продавець» включає будь-яку особу, яка намагається регулювати або систематично залучати споживчі ринки в державі. У той же час було розтлумачено, що термін «регулярне або систематичне залучення ринку» означає три чи більше рекламних оголошень протягом дванадцяти місяців. Відповідно до цього законодавства, *Quill* почав обкладатися податками в Північній Дакоті, хоча він не мав ні власності, ні робочих місць у штаті. Верховний суд Північної Дакоти вирішив, що зважаючи на зміни економіки та законодавства, дотримання рішення у справі *National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту доходів штату Іллінойс*, недоцільно, та зробив висновок про те, що більше немає необхідності фізичної присутності для дотримання комерційного застереження та встановлення зв'язку, необхідного для застереження про належну процедуру. Тим не менш, Верховний суд США скасував рішення Верховного суду штату і заявив, що *Bellas Hess* все ще слід керуватися. Більше того, Верховний суд США вирішив, що, незважаючи на

нові рішення після справи National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту доходів штату Іллінойс, в яких були прийняті інші критерії розмежування від так званої фізичної присутності, це було зроблено стосовно інших податків, крім податку з продажу та використання. У зв'язку з цим має продовжувати діяти прецедент, створений у справі National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту доходів штату Іллінойс. Дійсно, Верховний суд США наголосив, що Конгрес має право змінити це тлумачення комерційного застереження, скасувавши рішення у справі National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту доходів штату Іллінойс, оскільки він має повноваження це робити [299].

Наступними справами цього етапу еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США є Amazon.com, LLC проти департаменту оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк (Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance) [152] та Overstock.com, Inc проти департаменту оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк (Overstock.com, Inc v. New York State Department of Taxation and Finance) [293] від 28 березня 2013 року. Ці випадки зумовлені зміною законодавства Нью-Йорка, відомого також як Інтернет-податок, який вніс зміни до Закону про податки в штаті Нью-Йорк і встановив, що податок на продаж та використання буде покладений на сторонніх (нерезидентів) продавців, до яких мешканці штату Нью-Йорк, переходять по торгових посиланнях або банерах на їх веб-сайтах. Законодавство вказувало на протилежне. Як і Amazon, компанія Overstock ставила під сумнів згадану поправку законодавства перед Апеляційним судом, оскільки обидва підприємства не мали співробітників чи офісів у Нью-Йорку, а продукція, що купувалась в Інтернеті, відправлялась клієнтам безпосередньо електронною поштою або звичайним транспортом [263].

Обидві вищезазначені компанії розробили програму асоціацій, використовуючи треті сторони, розташовані по всьому світу, які розміщують на власних сайтах посилання, натискання на які дозволяють перенаправлятись на сайти закупівель цих компаній. Партнери отримують комісійні з продажів,

які складаються з відсотка від прибутку, отриманого при покупках за посиланнями або банерами на їх сайтах. Слід зазначити, що між асоційованими компаніями та Amazon або Overstock не існувало залежності або трудових відносин.

І Amazon, і Overstock стверджували, що законодавство Нью-Йорка порушило комерційне застереження та застереження про належну процедуру, оскільки запровадило оподаткування для суб'єктів, що знаходяться за межами штату та не мають істотного зв'язку з штатом Нью-Йорк. Більше того, компанії наголошували, що законодавством створено презумпцію, яка стане незаперечною, оскільки, що вкрай складно буде довести, що жодна з філій не заохочує споживачів стати клієнтами в інтересах продавця [121; 152; 293].

Однак Верховний суд Нью-Йорка відхилив позовні вимоги. Amazon та Overstock та підтримав захист, поданий Департаментом оподаткування та фінансів, визнавши закон Нью-Йорка конституційним. Хоча Суд стверджує, що поштовий та інтернет-бізнес мають спільні риси, враховуючи, що обидва різновиди підприємницької діяльності здійснюються без потреби фізичної присутності, Інтернет-торгівля має особливості.

Суд встановив, що багато веб-сайтів спрямовані переважно на місцеві аудиторії, так як радіостанції, коледжі та релігійні установи, так що фізична присутність власника сайту відповідає комерційному застереженню. Таким чином, угоди між Amazon та його філіями, які встановлюють посилання для продажу для цієї компанії в штаті Нью-Йорк, є істотним зв'язком, який вимагає комерційне застереження, надаючи Amazon справжню можливість здійснювати продажі у штаті. Розглядаючи аргумент про те, що презумпція буде незаперечною, Верховний суд Нью-Йорка відхилив його, вказавши, що Державний департамент фінансів розробив метод (контрактну заборону та щорічну сертифікацію), за допомогою якого можна спростувати презумпцію. Один розбіжний голос вказував, що розміщення посилань на веб-сайтах резидентів Нью-Йорка полягало в простій рекламі, і оснастити їх продавцями неможливо. Однак, суд Нью-Йорка більшістю голосів, ухвалив рішення про

те, що законодавство штату відповідає як Комерційному застереженню, так і Застереженню про належну правову процедуру.

Згодом були подані апеляційні скарги до Верховного суду США. Однак Верховний Суд не задовольнив апеляційну скаргу. Насправді, правило 10 Регламенту Верховного Суду виражається в тому сенсі, Верховний Суд володіє дискреційними повноваженнями при розгляді апеляційних скарг. Тому в справі Amazon, незважаючи на рішення апеляційного суду Нью-Йорка, суперечливе до розуміння інших судів штату, Верховний суд мав достатню свободу відхилити апеляційну скаргу Amazon, як це і зробив [263].

*Третій етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності США характеризується скасуванням обов'язковості правила фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності для його оподаткування в штаті.* У справі «Південна Дакота проти Wayfair Inc.» (South Dakota v. Wayfair Inc) [313] від 21 червня 2018 року, Верховний суд скасував Bellas Hess [271] і Quill [299] і вирішив, що вимога фізичної присутності є неправильним тлумаченням Комерційного застереження. Ця справа має значний вплив на правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки враховує такі особливості ІТ-діяльності як мобільність та екстериторіальність. У 2016 році Південна Дакота імплементувала акт, відповідно до якого продавці-нерезиденти зобов'язані за певних умов збирати та перераховувати податок з продажу так, ніби продавець має фізичну присутність на території штату, оскільки законодавство встановило, що неможливість стягувати податок з продажу та податок на використання віддалених продавців розмивав базу податку з продажів і спричиняв збитки, оскільки в Південній Дакоті немає податку на прибуток. Верховний суд Південної Дакоти заявив, що Quill не було відмінено і він залишається прецедентом у питанні комерційного застереження [203].

Тим не менш, визнаючи, що Інтернет змінив динаміку економіки, Верховний Суд США вирішив, що податки штатів діють до тих пір, поки вони «(1) застосовуються до діяльності, яка має істотний зв'язок із штатом

оподаткування, (2) є справедливими, (3) не дискримінують міжштатну торгівлю, і (4) мають відношення до послуг, які надає штат».

На додаток до цього, Верховний Суд вказав, що правило фізичної присутності надає перевагу стороннім (нерезидентам) продавцям, що призводить до спотворення ринку та створює нерівність між інтернет-роздрібними торговцями та їх конкурентами, які збирають податки з продажу штатів. Слідуючи цим аргументам, Верховний Суд вирішив, що чекати заходів від Конгресу не потрібно [313].

Справа Південна Дакота проти Wayfair Inc. відіграватиме важливу роль у оподаткуванні не тільки для американських компаній, але і для іноземних компаній, які не мають фізичної присутності в США, але продають там продукти, враховуючи, що на них може бути покладено обов'язок збирати та переказувати податок з продажу та податок з використання різних штатів, а в США немає єдиного вікна (one stop shop), як у європейських країнах [121; 203; 263].

Таким чином, залежно від тлумачення правила постійного представництва, згідно з ключовими судовими прецедентами США, еволюцію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США можна продемонструвати трьома етапами. Перший етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США характеризувався визначенням постійного представництва виключно як фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності в певному штаті. Другий етап еволюції правового регулювання США характеризується усвідомленням необхідності зміни підходів до розуміння постійного представництва, а саме не обмеження його лише фізичною присутністю. Проте судова практика цього періоду є досить суперечливою і не відходить повністю від правила фізичної присутності. Однак визнається, що веб-сайти, спрямовані на конкретну місцеву аудиторію, можуть бути аналогом фізичної присутності у штаті. Третій етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності США базується на «справі тисячоліття» *South Dakota v. Wayfair Inc* від 21 червня 2018 року, що

скасовує обов'язковість правила фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності для його оподаткування в штаті та адаптує судову практику США до мобільності та екстериторіальності ІТ-діяльності.

### **3.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в США.**

В американській юридичній літературі принципи оподаткування визначаються як нормативні стандарти, за якими політики, економісти, суспільствознавці та окремі платники податків оцінюють переваги податків. Юридичні стандарти також визначаються як щось, встановлене владою, звичаєм або загальною згодою як модель, приклад або орієнтир; основна істина або теорія, ідея, яка становить основу чогось; всеосяжний і фундаментальний закон, доктрина або припущення [265]. Уряди розуміють ці стандарти та піддаються їх впливу, коли формують податкову політику. Податкову політику можна визначити як ставлення, цілі та дії уряду щодо його податкової системи. Імовірно, податкова політика відображає нормативні стандарти, які уряд вважає найважливішими. Теоретики стверджують, що кожен податок можна і потрібно оцінювати за певними базовими стандартами. Ці стандарти можна підсумувати таким чином: належний податок повинен бути достатнім для збільшення необхідних державних доходів. Належний податок має бути зручним для адміністрування уряду та для сплати людьми, належний податок має бути ефективним з економічної точки зору, належний податок має бути справедливим [307]. Ці стандарти відповідають принципам, викладеним у фундаментальній книзі Адама Сміта «Багатство народів»: рівність, чіткі та зрозумілі правила, зручність та ефективність. Певною мірою податкова політика США запозичує ці принципи. Політика, що лежить в основі правового регулювання оподаткування США, була задумана на початку двадцятого століття, коли кілька країн займалися глобальною торгівлею або обміном і не передбачали всесвітньої економічної інтеграції. Тому потрібен сучасний перегляд цієї політики [255].

Податкові принципи традиційно стояли в основі розвитку податкових систем. Однак не всі принципи оподаткування однаково впливають на оподаткування цифрової економіки. Наприклад, вертикальна справедливість зазвичай застосовується до оподаткування фізичних осіб, тоді як цифрова економіка є бізнес-центрованою, де прогресивне оподаткування відсутнє. Деякі принципи оподаткування в основному спрямовані на вирішення питань податкової політики (справедливість, переваги, нейтральність), тоді як інші спрямовані на полегшення адміністрування податків (визначеність, простота, можливість виконання). Отже, перші мають більше значення, ніж другі, оскільки, наприклад, несправедливий податок не може бути запровадженим лише на основі його відповідності принципу правомірності або простоти. Тому необхідно проаналізувати ті податкові принципи, які безпосередньо впливають на оподаткування ІТ-діяльності [259].

Уряд США вказував на потенціал розвитку ІТ-діяльності ще в кінці минулого тисячоліття. Зокрема, в Доповіді Білого Дому зазначалось, що для того, щоб цей потенціал був повністю реалізований, уряди повинні прийняти нерегулятивний, орієнтований на ринок підхід до регулювання ІТ-діяльності, який сприяє появі прозорого та передбачуваного правового середовища для підтримки глобального бізнесу та торгівлі. Офіційні особи, які приймають рішення, повинні поважати унікальну природу засобу масової інформації та визнавати, що широка конкуренція та більший вибір споживачів мають бути визначальними рисами нового цифрового ринку [216]. Проблема вбачалась в тому, що суб'єкти ІТ-діяльності та споживачі остерігались ведення бізнесу через мережу Інтернет через відсутність передбачуваного правового регулювання такої діяльності. Зважаючи на стрімке поширення використання мережі Інтернет та ІТ-діяльності, її суб'єкти були стурбовані встановленням деякими урядами непередбачуваних норм правового регулювання щодо ІТ-діяльності. Потенційною сферою проблемного правового регулювання вважались податки і збори. Уряди можуть значно впливати на розвиток ІТ-діяльності, адже своїми діями вони можуть як сприяти її поширенню, так і



гальмувати її розвиток. Тому важливим є знання суб'єктами ІТ-діяльності того, яким чином і коли діяти. Для цього Білим Домом пропонувались правові принципи електронної комерції, які, на нашу думку, мають застосовуватись до ІТ-діяльності в цілому [216]. Ці принципи включають: визначальну роль приватного сектору, уникнення невиправданих обмежень урядами щодо ІТ-діяльності, забезпечення послідовного та простого правового регулювання ІТ-діяльності, визнання урядами унікальних якостей Інтернету, забезпечення можливості здійснення діяльності в мережі Інтернет на глобальній основі.

*Принцип визначальної ролі приватного сектору* зумовлений тим, що розвиток Інтернету викликаний, головним чином, приватним сектором, хоча уряди й відігравали певну роль у фінансуванні його початкового розвитку. Щоб ІТ-діяльність процвітала, приватний сектор повинен залишити за собою роль лідера у її розвитку. Інновації, розширення послуг, широка участь суб'єктів і зниження цін можуть з'явитися лише в умовах ринку, а не в середовищі, яке функціонує як імперативно регульована галузь. Тому урядам необхідно заохочувати галузеве саморегулювання там, де це можливо, і підтримувати зусилля представників приватного сектору з розробки механізмів, що сприяють успішній роботі Інтернету. У випадках, коли необхідне прийняття колективних договорів чи стандартів, представники приватного сектору повинні, де це можливо, взяти на себе провідну роль у їх створенні. Там, де необхідна участь урядів, наприклад, щодо правового регулювання оподаткування, приватний сектор має брати участь у процесі розробки правового регулювання [216].

*Принцип уникнення невиправданих обмежень урядами щодо ІТ-діяльності* передбачає, що сторони повинні мати можливість укладати законні угоди про купівлю та продаж продуктів і послуг через Інтернет з мінімальною участю або втручанням уряду. Надлишкове регулювання комерційної діяльності спотворить розвиток електронного ринку, зменшуючи пропозицію та підвищуючи вартість продуктів і послуг для споживачів у всьому світі. Бізнес-моделі повинні швидко розвиватися, щоб йти в ногу з шаленою

швидкістю змін у технологіях. Спроби уряду регулювати такі інновації можуть застаріти до моменту, коли вони стануть чинними, особливо в тій мірі, в якій такі нормативні акти є специфічними для ІТ-діяльності. Відповідно, уряди повинні утримуватися від запровадження надлишкового правового регулювання, бюрократичних процедур або оподаткування комерційної діяльності, яка здійснюється через Інтернет [216].

*Принцип забезпечення послідовного та простого правового регулювання ІТ-діяльності* в праві США означає, що тоді, коли в деяких галузях нормативні акти можуть виявитися необхідними для сприяння ІТ-діяльності та захисту споживачів, уряди повинні створити передбачуване та просте правове середовище, засноване на децентралізованій договірній моделі права, а не на регулюванні зверху вниз. Це правило може застосовуватись як для штатів, так і для національного уряду. Якщо державне втручання необхідне для сприяння електронній торгівлі, його метою має бути забезпечення конкуренції, захист інтелектуальної власності та конфіденційності, запобігання шахрайству, сприяння прозорості, підтримка комерційних операцій та полегшення вирішення спорів [216].

*Принцип визнання урядами унікальних якостей Інтернету.* Геніальний і вибуховий успіх Інтернету частково можна пояснити його децентралізованим характером і традиціями його управління знизу вгору. Ці самі характеристики створюють значні логістичні та технологічні проблеми для існуючих моделей правового регулювання, і уряди повинні відповідно адаптувати свою політику. Електронна торгівля постає перед значними проблемами там, де вона перетинається з існуючими регуляторними схемами. Не слід вважати, наприклад, що нормативна база, створена за останні десятки років для телекомунікацій, радіо і телебачення, відповідає особливостям Інтернету. Регулювання має встановлюватися лише як необхідний засіб для досягнення важливої мети, щодо якої існує широкий консенсус. Існуючі закони та нормативні акти, які можуть перешкоджати електронній діяльності, мають

бути переглянуті та змінені або усунені, щоб відобразити потреби нової електронної ери [216].

*Принцип забезпечення можливості здійснення діяльності в мережі Інтернет на глобальній основі.* Інтернет став глобальним ринком. Правова база, що підтримує комерційні операції в Інтернеті, повинна регулюватися послідовними принципами, що стосуються кордонів штатів, національних та міжнародних кордонів, які призводять до передбачуваних результатів незалежно від юрисдикції, в якій проживає конкретний покупець або продавець [216].

В доповіді Білого Дому про основи глобальної електронної комерції [216] наголошувалося, що понад 50 років країни вели переговори про зниження тарифів, оскільки визнали, що економіки та громадяни всіх країн отримують вигоду від більш вільної торгівлі. Враховуючи це визнання, а також оскільки Інтернет є справді глобальним середовищем, немає сенсу запроваджувати тарифи на товари та послуги, що постачаються через Інтернет. Крім того, в Інтернеті відсутні чіткі та фіксовані територіальні лінії транзиту, які історично характеризували фізичну торгівлю товарами. Таким чином, незважаючи на те, що залишається можливим адмініструвати тарифи на продукти, замовлені через Інтернет та в кінцевому підсумку доставлені наземним або повітряним транспортом, структура Інтернету ускладнює це, коли продукт або послуга доставляються в електронному вигляді. Тим не менш, багато країн шукають нові джерела доходу і можуть прагнути ввести тарифи на глобальну електронну торгівлю. Тому Сполучені Штати виступають за те, щоб Інтернет оголошувався безмитним середовищем, коли він використовується для доставки товарів або послуг.

Крім того, Сполучені Штати вважають, що не слід вводити нові податки на інтернет-торгівлю. Оподаткування комерції, що здійснюється через Інтернет, має відповідати встановленим принципам міжнародного оподаткування, уникати невідповідності національних податкових

юрисдикцій та подвійного оподаткування, а також має бути простим у адмініструванні та легким для розуміння.

*Будь-яке оподаткування інтернет-продажів має відповідати таким принципам:*

*Оподаткування не повинно ні спотворювати, ні перешкоджати торгівлі. Жодна податкова система не повинна проводити дискримінацію між видами торгівлі, а також не повинна створювати стимули, які змінюватимуть характер або місце проведення операцій.*

*Система повинна бути простою та прозорою. Вона має бути здатною отримувати переважну більшість відповідних доходів, бути простою у реалізації та мінімізувати обтяжливий облік і витрати для всіх сторін.*

*Система повинна бути в змозі врахувати податкові режими, які сьогодні використовують Сполучені Штати та їх міжнародні партнери. Усюди, де це можливо, США повинні використовувати існуючі концепції та принципи оподаткування для досягнення цих цілей.*

Будь-яка така система оподаткування повинна досягти цих цілей в контексті особливих характеристик Інтернету – потенційної анонімності покупця і продавця, можливості для кількох дрібних транзакцій і складності пов'язування онлайн-діяльності з фізично визначеними місцями [216]. Уряд США також був стурбований можливими кроками державних та місцевих податкових органів щодо націлювання на електронну комерцію та доступ до Інтернету. Невизначеність, пов'язана з такими податками, та неузгодженість між ними можуть придушити розвиток Інтернет-комерції.

Уряд вказував, що до субфедерального оподаткування слід застосовувати ті самі загальні принципи, які застосовуються до міжнародного оподаткування, наприклад, не перешкоджання зростанню електронної комерції та нейтральність між звичайною та електронною комерцією. До електронної комерції не слід застосовувати нові податки, а штати повинні координувати розподіл доходів, отриманих від електронної торгівлі.

Звичайно, реалізація цих принципів може відрізнятись на субфедеральному рівні, де непряме оподаткування відіграє більшу роль.

Правове регулювання оподаткування зазвичай оцінюється на основі її справедливості, ефективності та простоти [240]. Зважаючи на ключову роль ITFA в правовому регулюванні оподаткування IT-діяльності в США, необхідно оцінити цей акт на відповідність правовим принципам оподаткування IT-діяльності.

*Справедливість* правового регулювання оподаткування IT-діяльності можна розглядати за двома різними осями. Одна вісь, іменована горизонтальною справедливістю, стосується того, як податкова політика вплине на подібних осіб. За інших рівних умов правове регулювання оподаткування, яке покладає подібне податкове навантаження на платників податків, що знаходяться в однаковому положенні, вважається горизонтально справедливим. Альтернативна вісь, яку називають вертикальною справедливістю, стосується того, як правове регулювання оподаткування вплине на різних осіб. За інших рівних умов правове регулювання оподаткування розглядається як вертикально справедливе, якщо платники податків з більшою платіжною спроможністю мають сплачувати більше податків, ніж ті, хто має меншу платоспроможність [240].

Справедливість вимагає однакового ставлення до тих, які є рівними, і по-різному до тих, хто відрізняється, тому першим кроком є визначення того, чи є два платники податків рівними чи різними для цілей оподаткування. Як наслідок, перш ніж виміряти їхню платоспроможність, необхідно оцінити економічний стан платників податків та їхні відповідні бізнес-моделі. Якщо не зробити це таким чином, існує ризик того, що можна спробувати застосувати принцип горизонтальної справедливості до платників податків, які не мають подібних економічних обставин і, отже, не є порівнянними з точки зору оподаткування. Лише після того, як буде встановлено, що платники податків мають подібні економічні обставини, застосування горизонтальної справедливості є доцільним [259]. Інтернет надає численні послуги, подібні до

послуг, які надаються більш традиційними засобами та підлягають оподаткуванню на федеральному рівні та рівні штатів. Мораторій на оподаткування доступу до Інтернету забезпечує відносну податкову перевагу для послуг, що пропонуються через Інтернет.

Наприклад, особа, яка бажає отримати телефонну послугу, може отримати подібну послугу або придбавши звичайну стару телефонну послугу, яка часто обкладається державними та місцевими податками з продажу, або вона може придбати доступ до Інтернету та скористатися безкоштовною послугою, як-от Skype чи Viber, щоб зробити телефонні дзвінки та уникнути сплати будь-яких податків з продажу чи використання. Несправедливий податковий режим за умов мораторію порушує принцип горизонтальної справедливості, адже відповідно до ITFA, два суб'єкти IT-діяльності, які надають майже ідентичні послуги, можуть обкладатися різними податковими ставками залежно від способу надання послуги (через Інтернет, або традиційним способом) [240].

ITFA діє як пільга, знижуючи фактичну ціну на придбання доступу до Інтернету, усуваючи будь-який державний або місцевий податок на послугу. Люди з високими доходами, як правило, мають більший доступ до Інтернету, ніж особи з низькими доходами. Можливо, ця пільга допоможе людям з низькими доходами отримати доступ до Інтернету [240]. Проте лише близько 6% опитаних американців вказали вартість доступу до Інтернету як причину, чому вони не користуються Інтернетом [250]. ITFA та пільги, що впливають з нього, не задовольняють принципу вертикальної справедливості. Особи з високим рівнем доходу, ймовірно, більш здатні сплачувати державні та місцеві податки з продажів зі своїх зборів за доступ до Інтернету, ніж особи з низькими доходами, однак як особи з високим, так і з нижчим рівнем доходів мають доступ до пільги. Оскільки ці різні особи стикаються з подібним податковим тягарем щодо доступу до Інтернету, мораторій не демонструє концепцію вертикальної справедливості.

ITFA, імовірно, покращує економічну *ефективність*, розширюючи доступ до Інтернету серед осіб, які не можуть дозволити собі цю послугу інакше. Однак загальний характер мораторію, коли як особи з низьким, так і з високим доходом отримують переваги від нижчого податкового тягаря, ймовірно, зменшує приріст економічної ефективності, отриманий від такої політики правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Через природу Інтернету наявність додаткових компаній та фізичних осіб, які підключаються до Інтернету, дає переваги як новим користувачам Інтернету, так і тим, хто вже користується Інтернетом. Коли особа купує доступ до Інтернету, вона отримує особисті вигоди у вигляді розширення доступу до товарів, послуг та інформації, але вона також створює зовнішні вигоди для інших осіб, які вже користуються Інтернетом, оскільки тепер інші користувачі мають більше осіб для взаємодії або участі в комерційних операціях в мережі Інтернет [222]. Мораторій на оподаткування доступу до Інтернету діє як пільга для фізичних осіб та підприємств, знижуючи вартість доступу до Інтернету. Зниження вартості доступу до Інтернету повинно збільшити кількість людей, які користуються Інтернетом. А збільшення кількості людей в Інтернеті могло б підвищити економічну ефективність, наблизивши кількість людей в Інтернеті до соціально оптимального рівня.

Деякі дослідники стверджують, що пільга, передбачена податковим мораторієм на доступ до Інтернету, є занадто великою порівняно із перевагами, отриманими від приєднання особи до Інтернету [222]. Крім того, вчені стверджують, що в міру зростання Інтернету зовнішні переваги, пов'язані з додатковими користувачами, мали зменшитися, і в певний момент негативні зовнішні наслідки можуть виникнути через перевантаження [155]. Пільга, що пропонується підприємствам і фізичним особам через мораторій на оподаткування доступу до Інтернету, також, ймовірно, створює певну кількість втрат через загальну структуру пільги. Велика кількість людей, ймовірно, вирішила б придбати доступ до Інтернету, навіть якщо ціна була вищою через те, що державні та місцеві органи влади застосовують податки

на послуги. Пропонування пільги особам, які б придбали доступ до Інтернету незалежно від наявності пільги, вважається марнотратним з економічної точки зору, оскільки втрачений прибуток, пов'язаний із пільгою, може бути використаний деінде з більш продуктивною якістю. Краще націлювання пільг на осіб, які борються за доступ до Інтернету, ймовірно, буде економічно ефективнішим використанням ресурсів [240].

Мораторій на оподаткування доступу до Інтернету, ймовірно, спрощує дотримання податкового кодексу для провайдерів. За оцінками, кількість різних державних та місцевих податкових юрисдикцій коливається від 7600 до 14500 [223]. Для будь-яких провайдерів Інтернету, які охоплюють декілька податкових юрисдикцій, мораторій на оподаткування доступу до Інтернету, ймовірно, зменшує адміністративний тягар дотримання цих кількох податкових юрисдикцій [240]. Тому ITFA відповідає принципу *простоти* правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності.

Таким чином, аналізуючи правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в США, можна зробити висновок про *конформістський підхід* до правового регулювання цього виду діяльності. Політика Білого Дому базується на невторчанні в закономірний розвиток ІТ-діяльності та мінімальному вторчанні державних органів в цю галузь. Застосування принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, сформульованих в доповіді Білого Дому, на нашу думку, було доречним на початковому етапі розвитку ІТ-діяльності та сприяло безперешкодному росту цієї галузі, проте їх використання на сучасному етапі суперечить фундаментальному принципу справедливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки принципове спрощення оподаткування мережі Інтернет, ставить в нерівні умови суб'єктів ІТ-діяльності та суб'єктів традиційної підприємницької діяльності, адже такі підприємці можуть займатись ідентичними видами діяльності і, при цьому, мати різне податкове навантаження.



### 3.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США.

*Податок з продажів та податок на використання.* Як відомо, в податковій системі США відсутній податок на додану вартість, але застосовується податок з продажів (sales tax). В даний час він є основним непрямим податком, що стягується штатами та місцевими територіальними утвореннями з електронної комерції. Крім того, операції електронної комерції оподатковуються на використання (use tax).

Податок з продажу реалізується на федеральному та місцевому рівнях у Сполучених Штатах. Як вказує Дуглас Гюнінг, в даний час сорок п'ять штатів справляють податки з продажу різних видів роздрібною торгівлі. З цих штатів тридцять три дозволяють місцевим органам влади стягувати різні форми податку з продажу [167; 197]. Податок з продажів повинен бути сплачений з роздрібних продажів в юрисдикції штату, резидентом якого є покупець, при цьому податковим агентом виступає продавець: податок включається ним до вартості товару, а потім перераховується податковим органам. Правові норми щодо оподаткування всі штати встановлюють самостійно, а це означає, що порядок сплати та звітності, а також ставки, в різних штатах і навіть в різних містах можуть відрізнятися (за даними Національної федерації роздрібною торгівлі США, в Сполучених Штатах існує близько 7,5 тис. юрисдикцій з цього податку). Ставки податку з продажів варіюються від 0,125% до 8% [306]. Необхідно відзначити, що податок з продажів, як правило, стягується при реалізації товарів і послуг всередині штату, тобто продажі за межі штату, в тому числі по мережі Інтернет, під оподаткування цим податком не підпадають. Для усунення конкурентної переваги суб'єктів підприємництва, які займаються електронною комерцією з іншими юрисдикціями, більшість штатів США і місцевих територіальних утворень запровадило податок на використання, платником якого є вже не продавець, а покупець, якщо останній отримує товар або послугу у продавця-нерезидента. Податок на використання,

як правило, сплачується за тими ж ставками, що і податок з продажів, який підлягав би сплаті, якби покупець придбав товар або послугу на території штату, де він є резидентом. Таким чином, електронна комерція як невід'ємна складова ІТ-діяльності може викликати зниження надходжень непрямих податків в тих штатах, де зосереджені переважно продавці, а не покупці цифрових товарів і електронних послуг [101].

США - одна з перших держав, що офіційно заявила свою позицію в гострій дискусії, в ході якої вирішувалося питання, чи слід взагалі обкладати ІТ-діяльність податками, а якщо треба, то чи потрібно створювати окремі податки для інтернет-бізнесу або поширити на електронну комерцію податкові механізми, які застосовуються до звичайної підприємницької діяльності, внівши в них лише мінімум змін, що усувають правові прогалини. Н. М. Васильєва [18] дослідила, що з думкою США в результаті погодилася більшість інших держав, а також всі основні міжнародні організації, що займаються цією проблемою. Мова, в першу чергу, йде про Організацію економічного співробітництва та розвитку і Світову організацію торгівлі. Вирішивши базове питання податкової політики по відношенню до інтернет-бізнесу і встановивши, що електронну комерцію оподатковувати слід, але не дискримінуючи даний вид економічної діяльності в порівнянні з традиційним бізнесом, в США почалася робота по внесенню змін до податкового законодавства. Така позиція щодо податкового регулювання електронної комерції пояснюється тим, що Сполучені Штати, з одного боку, прагнуть зберегти лідерство власної ІТ-діяльності на міжнародних ринках, тому вважають за краще не покладати на неї значний податковий тягар, а з іншого - не хочуть позбавлятися податкових надходжень від інтернет-комерції зовсім. Перші кроки по реформуванню законодавства з метою його пристосування до реалій ІТ-діяльності торкнулися непрямих податків.

Якщо продавець і покупець - резиденти однієї податкової юрисдикції, складнощів зі сплатою податку не виникає. Однак у випадку з ІТ-діяльністю, коли найчастіше сторони угоди купівлі-продажу належать до різних

податкових юрисдикцій всередині США або взагалі одна зі сторін є резидентом іншої держави, визначити, в якій юрисдикції слід сплачувати податок з продажу, дуже непросто. По-перше, при доставці товару або послуги через Інтернет продавець не може самостійно встановити місце резидентства покупця. Дана проблема актуальна не тільки для податків у США, і єдиного рішення для неї поки що в світі не знайдено. По-друге, якщо місцезнаходження покупця продавцю відомо (замовлений матеріальний товар поштою), але покупець не є резидентом тієї ж юрисдикції, що і продавець, виникає питання, чи зобов'язаний продавець нести додаткові витрати і збирати податок «чужої» юрисдикції. Правова позиція Верховного суду США з даного питання полягає в тому, що продавець зобов'язаний сплачувати податок з продажу юрисдикції покупця, якщо у продавця з цієї юрисдикцією є достатній «зв'язок» (nexus). Поняття «зв'язку» кожен штат і місцеве територіальне утворення також тлумачить самостійно.

Для усунення конкурентної переваги компаній, що займаються електронною торгівлею з іншими юрисдикціями, більшість штатів і адміністративних територіальних утворень ввело податок на використання (use tax), який повинен сплачуватися вже не продавцем, а покупцем, якщо останній набуває товар у продавця-нерезидента. Однак вчинення таких угод податковим органам контролювати було дуже складно, тому багато ухиляються від його сплати. Як зазначалося в доповіді Головного контрольно-фінансового управління США, оприлюдненій в липні 2000 р., податок на використання сплачувало тільки 5% фізичних осіб і 65 - 80% юридичних осіб [221].

**Принцип постійного представництва.** Найбільш важливим досягненням американської податкової практики є формування підходу до визначення місця знаходження суб'єкта ІТ-діяльності через поняття «постійного представництва». Як правило, у світовій практиці суб'єкт ІТ-діяльності буде зобов'язаний обчислювати і сплачувати податки в тій країні, в якій він має постійне представництво. Однак, стосовно до середовища

Інтернет поняття постійного представництва стає досить невизначеним. Так, магазин, який має Інтернет-сайт в доменній зоні «UA», фактично може перебувати на сервері іншої країни, наприклад, українські компанії часто вважають за потрібне мати у своєму розпорядженні сайт саме на американських серверах, при цьому товарні склади компанії можуть перебувати в Україні. В такому випадку виникає досить складне в податковій практиці питання - платником податків якої країни є компанія, що здійснює таку електронну підприємницьку діяльність. Уряд США пропонував вважати постійним представництвом фізичне перебування сервера, на якому розташовувався сайт суб'єкта ІТ-діяльності. Даний підхід в разі його впровадження в світову податкову практику, на думку деяких науковців [53, с. 28], був би вигідний, насамперед, для США.

Важливим доповненням до податкової практики застосування поняття «постійне представництво» є ряд винятків, які застосовуються до Інтернет-сайтів. Так, не визнаються постійним представництвом сервери з сайтами, на яких ведеться діяльність виключно підготовчого характеру або рекламна діяльність в тому випадку, якщо вона не є для компанії основною. При цьому, якщо сервер бере участь в прийнятті та обробці замовлень, або іншим чином пов'язаний з укладенням угод, то він однозначно буде визнаний в якості постійного представництва. Спочатку підхід до визначення активного сервера в якості постійного представництва був розроблений Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку спільно з експертами Нью-Йоркської урядової робочої групи з електронної торгівлі (США).

Найцікавіший процес продажу програмного забезпечення. На думку американських законодавців, форма доставки товару не впливає на його тип або характер угоди і акцент ставиться на права, отримані (передані) з покупкою товару, тобто ліцензія або роялті. Головним для США є визначення типу транзакції, тобто чи був це продаж продукту (ліцензія) або це була передача продукту з можливістю подальшого поширення (роялті), оскільки саме тип транзакції визначає вид податку і умови його виплати (податок на

доходи корпорацій в першому випадку, або податок, утримуваний з роялті, у другому випадку) [53, с. 28]. Відносно електронних товарів, які не є програмним забезпеченням, також пропонується використовувати даний принцип [101].

В 2000 році почалась робота над спрощенням податку з продажу і було прийнято Єдиний закон про податок з продажу і податок на використання [336]. Цей закон містить п'ять правил, що дозволяють визначити, який штат є місцем реалізації товару і, відповідно, чи підпадає угода під оподаткування в даному штаті. Основним правилом є перше, але якщо його з об'єктивних причин використовувати не можна, застосовується одне з чотирьох, що залишилися. Кожне наступне правило застосовується тільки тоді, коли місце реалізації не може бути визначено шляхом застосування попереднього правила. Отже, відповідно до сек. 310 (А) Єдиного закону місцем реалізації товару визнається: 1) місце, де покупець одержує товар, якщо він отримує його безпосередньо за місцем ведення бізнесу продавця; 2) інше місце отримання товару покупцем, якщо продавцеві про таке відомо; 3) інше місце знаходження покупця відповідно до даних обліку продавця; 4) місце розрахункової адреси покупця; 5) місце, з якого доставляється товар, якщо товар матеріальний. У випадку з нематеріальними товарами, що передаються за допомогою електронно-комунікаційних мереж, - місце, в якому товар першим став доступний для передачі продавцем. При реалізації не товару, а послуги місцем її реалізації визнається штат, з якого вона була надана [336].

Оскільки Єдиний закон прив'язує місце реалізації до місця доставки товару, а не до місця продажу, як це було в більшості штатів раніше, процедура збору податку набуває особливої значущості. Параграф 403 Єдиного закону [336] встановлює три моделі зі збору податку, з яких продавець може вибирати будь-яку на свій розсуд. Відповідно до першої моделі всі функції з обліку та перерахування податку з продажу і податку на використання продавець передає своєму агенту - сертифікованому постачальнику послуг. Останній діє

приблизно так само, як і звичайна аудиторська фірма, що надає послуги з оподаткування фізичних осіб.

Друга модель передбачає, що продавець набуває і використовує сертифіковану автоматизовану систему, що дозволяє обчислювати податки по операціях. В такому випадку продавець готує податкову звітність самостійно. Звісно ж, що ця модель отримує найбільше поширення серед представників малого бізнесу, оскільки вимагає найменших матеріальних витрат.

Третя модель дозволяє продавцеві використовувати власну автоматизовану систему для розрахунку податку з продажу, якщо дана система пройде відповідну сертифікацію. Цей випадок розрахований на великі компанії, які працюють із спеціальним індивідуально розробленим програмним забезпеченням. Якщо штат приймає положення Єдиного закону, продавець, який реалізує товари і послуги в даній юрисдикції, повинен протягом 12 місяців зареєструватися в штаті для сплати податку з продажу [336].

Реально система уніфікованого податку з обороту почала діяти з 1 жовтня 2005 року, коли число таких штатів досягло десяти. Участь у проекті є суто добровільною. Проект щодо спрощення податку з продажу допоможе США вирішити масу проблем з оподаткуванням податком з продажу ІТ-діяльності.

Ще один значимий податок, яким обкладається в Сполучених Штатах електронна комерція - це *податок на прибуток корпорацій*. Це прямий податок, суб'єктом якого є юридичні особи. Згідно із законодавством США до них відносяться корпорації та компанії з обмеженою відповідальністю. Американська юридична особа завжди повинна платити податок на прибуток в США, незалежно від місця здійснення діяльності. Податком обкладається прибуток, отриманий компанією у всіх країнах світу. Ставка податку становить від 15 до 35% в залежності від суми доходу. Крім того, податком обкладається прибуток неамериканських компаній, що мають так зване постійне представництво в США. Якщо такого представництва немає, але компанія займається бізнесом в США, отриманий дохід може в певних

випадках обкладатися податком «у джерела виплати», тобто податок утримується і перераховується місцевою організацією, яка є джерелом доходу.

При оподаткуванні податком на прибуток корпорацій головною проблемою ІТ-діяльності, як влучно зазначає Н.М. Васильєва [18], стає питання про наявність чи відсутність постійного представництва юридичної особи в США. У традиційній комерції під постійним представництвом маються на увазі офіс або інше постійне місце діяльності компанії, а також так званий залежний агент (особа-резидент, яка укладає угоди від імені даної компанії). Довгий час йшла дискусія, чи є сервер, на якому знаходиться веб-сайт - засіб електронної комерції, постійним представництвом. Питання було вирішене в 2000 році, коли ОЕСР оприлюднила поправки до коментарів до модельної податкової конвенції, згідно з якими саме по собі фізичне перебування веб-сайту на сервері не веде до утворення в країні, де цей сервер фізично знаходиться, постійного представництва компанії - власника сайту.

Також було встановлено, що організація, що надає послуги веб-хостингу для електронного магазину, не є залежним агентом власника магазину, так як не укладає угод від його імені. Якщо ж в країні перебуває не просто веб-сайт, а ще й спеціальне обладнання, що дозволяє здійснювати основні бізнес-функції електронного магазину, постійне представництво виникає, так як у компанії з'являється постійне місце діяльності. Позиція ОЕСР була сприйнята США, але податкові консультанти все одно застерігають іноземні фірми від розміщення своїх електронних магазинів на американських серверах, оскільки Податкове управління США має тенденцію вільно тлумачити поняття постійного представництва [19].

Другою проблемою для справляння податку на прибуток, як вказує Н.М. Васильєва, є встановлення характеру доходу. Мова в першу чергу йде про інформаційні продукти (програмне забезпечення, фільми, музику тощо), які можуть бути доставлені через Інтернет. У США поки існують тільки правила, що регламентують продаж програмного забезпечення, згідно з якими форма доставки товару не впливає на його тип або характер угоди, а вид прибутку

визначається виходячи з прав, переданих покупцю товару. Якщо в результаті угоди покупець отримує право використовувати товар тільки для власних потреб, продавець повинен сплатити з суми продажу податок на дохід, а якщо була здійснена передача продукту з можливістю його подальшого комерційного поширення, то дохід від угоди кваліфікується як роялті та податок з продавця утримується стороною, що сплачує такий дохід, тобто покупцем.

Велику роль у визначенні характеру доходу від електронних угод зіграв підготовлений в рамках ОЕСР звіт Технічної консультативної групи по кваліфікації доходів під назвою «Питання кваліфікації норм податкових угод, що виникають у сфері електронної комерції» [322]. Згідно зі звітом з 28 видів електронних угод оплата тільки за три визнається роялті, а всі інші кваліфікуються як прибуток, оподатковуваний податком на дохід (угоди по отриманню доступу до контенту, для його відтворення; угоди на замовлення і завантаження інформаційних продуктів для комерційного використання; угоди з надання технічної інформації).

Важливу роль в питаннях оподаткування іноземних компаній в США відіграють міжнародні угоди, значення яких з розвитком ІТ-діяльності тільки посилюється. Якщо у країні, резидентом якої є компанія, є угода про уникнення подвійного оподаткування з США, то компанія сплачує податки в США, якщо у неї є там постійне представництво. При відсутності такої угоди організація, у якої немає американського постійного представництва, платить податок з частини прибутку, безпосередньо пов'язаного з комерційною діяльністю в США, а також податки на дивіденди, відсотки і роялті [18].

Технічно за чинним законодавством США громадяни повинні сплачувати податок з усіх інтернет-покупок [305]. Однак, якщо роздрібний продавець не зобов'язаний стягувати цей податок через суттєвий зв'язок, особи повинні самостійно звітувати і сплачувати податок [305]. Більшість споживачів не звітують про свої інтернет-покупки. Споживачі легко уникають такого звітування, оскільки штати не наполягають на такому оподаткуванні,



зважаючи на його неефективність [266]. Для більшості покупців це вважається однією з переваг придбання товарів онлайн.

Податок, який громадяни США повинні сплачувати та звітувати про свої покупки в магазинах, які не збирають податок з продажу, називається еквівалентним податком на використання [266]. За визначенням, податок на використання – це податок, який застосовується за використання певних товарів, які куплені за межами юрисдикції податкового органу [165]. Податок на використання по суті такий же, як податок з продажу, за винятком того, що він вимагає від споживача, а не продавця, звітувати про податок та сплачувати належну суму. Навантаження на платників цих податків однакове, оскільки їх ставки співпадають. Штати запровадили податок на використання, щоб оподаткувати інтернет-покупки, оскільки часто забороняється вимагати стягнення податку з продажу роздрібними торговцями, що не є резидентами штату. На жаль, ці зусилля були значною мірою неефективними. Це, головним чином, тому, що більшість споживачів не знають про податок, споживачі вважають, що ці суми є занадто малими, щоб виправдати паперову роботу, а також споживачі знають, що штати не були наполегливими у стягненні податку на використання.

Однак інтернет-роздрібні торговці зобов'язані стягувати податок з продажу товарів, проданих споживачам у штатах, де роздрібний торговець має істотний зв'язок. *Quill Corp. v. North Dakota* це визначальна справа, де вказано, що роздрібний продавець повинен мати істотний зв'язок із штатом покупця, щоб мати зобов'язання збирати податок з продажу. Верховний Суд визначив, що суттєвий зв'язок по суті означає, що роздрібний продавець повинен мати значну фізичну присутність у штаті оподаткування. Існує багато судових справ між роздрібними торговцями та органами влади штатів щодо того, чи мають ці роздрібні торговці істотний зв'язок із штатами [315]. Крім того, це змусило роздрібних торговців закривати дистриб'юторські центри та офіси в певних штатах, щоб уникнути значного зв'язку з ними.

Вимога суттєвого зв'язку може призвести до порушення принципу рівності та справедливості. Це ставить в суттєво гірші умови традиційних продавців, порівняно із продавцями, що працюють онлайн. 5-10-відсотковий податок з продажу, який мають збирати традиційні продавці, може здатися невеликим, проте, якщо врахувати розмір прибутку, стає зрозуміло, чому місцеві традиційні підприємства так важко конкурують із онлайн-торговцями. Крім того, інтернет-магазини використовують ресурси штатів для своєї торгівлі, проте не стягують податок з продажу, який використовується для формування таких ресурсів. Наприклад, будівництво і обслуговування доріг, органи захисту прав споживачів, поліція та захист від пожеж. Прогалина також непропорційно впливає на домогосподарства з меншим рівнем доходу, оскільки дослідження показують, що споживачі з низьким рівнем доходу мають меншу ймовірність здійснити покупки в Інтернеті, ніж споживачі з більшим рівнем доходу.

Існує також декілька загальних аргументів проти впровадження системи, яка збирає податок з усіх продажів в Інтернеті. Більшість цих аргументів пов'язані з вартістю та складністю. Ті, хто виступає проти оподаткування, стверджують, що це може спричинити суттєві адміністративні витрати для підприємств, вимагаючи від них дотримуватися податкового законодавства кожного штату, де у них є покупці. Багато хто вважає, що це може бути особливо шкідливим для малого бізнесу, оскільки вони можуть не отримувати достатнього доходу, щоб компенсувати ці високі витрати та зробити бізнес життєздатним. Постійні витрати, які вони понесуть, можуть бути занадто високими в порівнянні з обмеженими продажами бізнесу. Великому бізнесу простіше покривати постійні витрати за рахунок більших продажів. Страх перед адміністративними витратами та складнощами походить від того, що у кожного штату є свій податковий кодекс. Це означає, що роздрібний продавець повинен буде відслідковувати ставки в кожному штаті, де у нього є покупці та сплачувати правильні суми до кожного штату, коли необхідно [238]. У зв'язку з цим виникає також проблема підтвердження місця

проживання платника податків, щоб можна було застосувати правильну ставку [197].

*Комерційне застереження та застереження про належну правову процедуру.* У цьому контексті необхідно розуміти як значення «комерційного застереження (commerce clause), метою якого є збереження вільного потоку міжштатної торгівлі, так і застереження про належну правову процедуру (due process clause), яке має на меті захистити громадян від довільного здійснення державних повноважень, не обмежених ні принципами, встановленими приватним правом, ні розподільним правосуддям» [121]. Тлумачення комерційного застереження, зроблене Верховним Судом, полягало в тому, що, якщо штат захоче ввести податок з продажу, необхідно, щоб продаж мав істотний зв'язок із штатом (nexus [320]). Як у *Quill Corp. v. North Dakota*, так і в *National Bellas Hess v. Illinois Department of Revenue* такий зв'язок тлумачився як фізична присутність на території штату. Тим не менш, у Південній Дакоті проти *Wayfair Inc.*, що назвали «справою тисячоліття», Верховний суд скасував і Квілл, і Північну Дакоту, і встановив, що правило про фізичну присутність є невірним і неправильним. Більше того, хоча Верховний Суд відхилив юридичну дискрецію, як в *Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance* [152], так і в *Overstock.com, Inc v. New York State Department of Taxation and Finance* [293], у таких провідних справах рішення Апеляційного суду Нью-Йорка переважали, вирішивши, що підприємства повинні сплачувати податок з продажу в Нью-Йорку, незважаючи на відсутність фізичної присутності в штаті та припускаючи, що гіпотетично не порушено комерційне застереження та застереження про належну процедуру.

Комерційне застереження надає Конгресу повноваження регулювати міжштатну торгівлю. На думку К. Чен, у цьому застереженні міститься «тихе комерційне застереження» (*Dormant Commerce Clause - DCC*), яке забороняє штатам обтяжувати міжштатну комерцію [172]. Для його розуміння необхідно

детальніше розглянути справи *Quill Corp. v. North Dakota* та *National Bellas Hess v. Department of Revenue*.

Суди трактували DCC як заборону штатам оподатковувати Інтернет-роздрібних торговців, коли це б заважало міжштатній торгівлі. У 1967 році в *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue* [271] Верховний суд США постановив, що роздрібний продавець повинен бути фізично присутній у штаті, щоб підлягати його податковій юрисдикції, не порушуючи DCC. У 1977 р. в *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady* [179] Суд постановив, що це застереження не порушується, якщо податок «застосовується до діяльності, яка має істотний зв'язок із штатом, що оподатковує». У 1987 р. у *Tyler Pipe Industries, Inc. v. Washington State Department of Revenue* [333] суд визнав, що діяльність роздрібного торговця-нерезидента може мати істотний зв'язок, якщо «діяльність, проведена в штаті від імені платника податків, суттєво пов'язана зі здатністю платника податків створити та підтримувати ринок» в штаті. Потім у 1992 році, у *Quill Corp. v. North Dakota*, суд підтвердив чітке правило *Bellas Hess*, вважаючи, що для суттєвого зв'язку DCC необхідна фізична присутність [172].

З тих пір, як прийнято рішення *Quill*, технологічний прогрес та електронна комерція різко змінили здатність підприємств роздрібною торгівлі експлуатувати ринки штатів без фізичної присутності [201]. Оскільки *Quill* не враховував цих змін у національній економіці, штати намагалися маневрувати навколо суворого дотримання вимог фізичної присутності. Існує три шляхи, якими штати прагнули знайти істотний зв'язок для оподаткування торгових мереж, що не є резидентами: (1) через спільну власність з підприємствами штату, (2) через економічну присутність продавця в штаті оподаткування, та (3) через партнерські угоди з резидентами штату. Загальна тенденція полягає в тому, що штати розробили власні методології щодо вирішення питань Інтернет-роздрібною торгівлі. Більше того, різні суди дійшли різних висновків щодо конституційності цих схем оподаткування, навіть за майже однакових фактичних сценаріїв [253].

Справа Quill Corp. проти Північної Дакоти містить так званий *тест на фізичну присутність*. Quill Corp. проти Північної Дакоти входить до чинного законодавства про роздрібну торгівлю нерезидентів та податкову юрисдикцію штатів. До того, як рішення Quill було прийняте, відбувався суттєвий збіг між Застереженням про належну процедуру та Комерційним застереженням, було важко розрізнити їх у судових рішеннях. Рішення Quill включало уточнення.

Quill був подібний до Bellas Hess тим, що стосувався оподаткування штатів корпорації нерезидента, яка продавала офісну продукцію і отримувала замовлення на свою продукцію за допомогою каталогів, реклами, листівок та телефонних дзвінків. Quill не мав значної власності в Північній Дакоті, а також не мав ні працівників, ні представників у штаті. Як і бізнес Bellas Hess, він продавав свою продукцію через поштові замовлення споживачам у межах штату. Північна Дакота ввела податок на використання Quill, який він оскаржував. Штат подав позов, і суд першої інстанції виніс рішення щодо Quill.

Однак Верховний суд Північної Дакоти відхилив чітке правило про фізичну присутність Bellas Hess з посиланням на Комерційне застереження та скасував рішення нижчого суду. Натомість суд постановив питання щодо визначення мінімальних контактів із Застереженням про належну процедуру та про те, чи було надано Quill якісь можливості, пільги чи захист з боку штату оподаткування.

Таким чином, головне питання, що постало перед Верховним судом США, полягало в тому, чи порушив податок Північної Дакоти Застереження про належну процедуру або Комерційне застереження. Що стосується того, чи порушив податок Застереження про належну процедуру, Суд визнав, що штат може оподатковувати корпорацію нерезидента, оскільки Quill «цілеспрямовано направляв свою діяльність на мешканців Північної Дакоти». Виразно відмінюючи минулі рішення, які підтверджували вимоги фізичної присутності, Суд мотивував, що еволюція належної судової практики, особливо у сфері судової юрисдикції, вимагала такого рішення. Крім того, Суд

вказав, що існує достатній зв'язок між податком та пільгами, отриманими Quill від доступу на ринок Північної Дакоти.

Вирішивши питання про належну процедуру, Суд звернувся до Комерційного застереження. Суд ухвалив, що Quill не мав істотного зв'язку з штатом, оскільки не мав офісів чи працівників у Північній Дакоті. Суд відхилив постанову Верховного суду Північної Дакоти про те, що якщо буде виконано тест мінімальних контактів за Застереженням про належну процедуру, то автоматично виконується умова суттєвого зв'язку за Комерційним застереженням. Натомість Суд підтвердив чітке правило *Bellas Hess* і визнав, що для відповідності *DCC* суб'єкт господарювання повинен мати фізичну присутність у штаті оподаткування. Підсумовуючи це, Суд у справі Quill відрізняв вимоги Застереження про належну процедуру від вимог Комерційного застереження. Належна процедура не вимагає фізичної присутності, якщо буде виконано тест мінімального зв'язку. Однак, Комерційне застереження вимагає фізичної присутності, щоб задовольнити вимоги значного зв'язку [172].

Щодо «Тихого комерційного застереження», стаття I Конституції США надає Конгресу повноваження «[регулювати] торгівлю з іноземними націями, серед кількох штатів та з індіанськими племенами». Однією з цілей Комерційного застереження є запобігання обтяженню міжштатної комерції штатами. Хоча Комерційне застереження спеціально надає Конгресу повноваження регулювати міжштатну торгівлю, воно прямо не обмежує діяльність штатів. Однак Верховний суд США дав тлумачення комерційного застереження також, щоб включити і зворотній зв'язок. Тобто, комерційне застереження є так званим «тихим комерційним застереженням» (*DCC*), яке забороняє більшість державних норм, що дискримінують міжштатну комерцію за відсутності заходів конгресу. Хоча штатам дозволено регулювати власну внутрішню комерцію, регулювання штатів, яке негативно впливає на міжштатну торгівлю, порушує *DCC*. Регулювання штатів, яке випадково обтяжує торгівлю, продовжує діяти, якщо воно не призначене для

регулювання міжштатної торгівлі, а спрямоване натомість на досягнення мети державної політики. Навпаки, якщо штат має особливий намір дискримінувати інші штати, така відкрита дискримінація сама по собі є неконституційною. Таким чином, DCC стосується справ, що стосуються податкової юрисдикції штатів щодо роздрібно торгівлі в Інтернеті, оскільки забороняє штатам втручатися в міжштатну комерцію, а більшість Інтернет-роздрібних торговців за своєю суттю беруть участь у міжштатній торгівлі [172].

Відповідно до застереження про належну правову процедуру Конституції США жодний штат не може «позбавляти будь-яку людину життя, свободи чи власності без належного судочинства». В основі положення про належний процес лежить поняття фундаментальної справедливості. Штат не повинен оподатковувати суб'єкт господарювання, якщо він недостатньо пов'язаний з штатом, тому що це було б несправедливо щодо суб'єкта господарювання. З розвитком судової практики Верховного Суду США стало очевидним, що фізична присутність у штаті оподаткування необхідна штату для конституційного стягнення податку. Але в *Quill*, Суд пояснив еволюцію своєї судової практики щодо належної процедури як результат судової юрисдикції. Суд також пояснив, що розширив відповідне розслідування судової юрисдикції з того, що колись було суворим тестом на фізичну присутність до тесту на «мінімальні контакти» з *International Shoe Co.* проти Вашингтона (*International Shoe Co. v. Washington* [234]). Таким чином, Суд виступає за більш гнучку процедуру розгляду справи. Для ілюстрації, Суд в справі *Quill* чітко пояснив, що застереження про належну правову процедуру може бути виконано «незалежно від відсутності у корпорації фізичної присутності в штаті оподаткування». Тим не менш, податок все ще може бути неконституційним, якщо він порушує Комерційне застереження [172].

Четвертий прецедент називають «справою тисячоліття» через вплив на оподаткування продажів електронної комерції. У справі «Південна Дакота проти *Wayfair Inc.*» (*South Dakota v. Wayfair Inc*) [313] від 21 червня 2018 року, Верховний суд скасував *Bellas Hess* [271] і *Quill* [299] і вирішив, що вимога

фізичної присутності є неправильним тлумаченням Комерційного застереження. Раніше штат не міг змусити інтернет-продавця за межами штату стягувати податок з продажів зі споживачів штату, якщо роздрібний продавець не мав фізичну присутність (наприклад, склад, магазин або працівники) у штаті.

Але 21 червня 2018 року Верховний суд США постановив, що штат може вимагати від продавців з інших штатів збирати та перераховувати податки з продажів, навіть якщо вони не мають фізичної присутності [313]. У 2016 році Південна Дакота прийняла податковий закон, який вимагає від продавців з інших штатів збирати та перераховувати податок з продажів, навіть якщо вони не мали фізичної присутності в штаті. Закон поширюється на продавців, які щорічно постачають більше ніж 100 000 доларів США товарів чи послуг у штат або беруть участь у 200 або більше транзакціях з постачання товарів чи послуг у штат. Іншими словами, Південна Дакота замінила вимогу фізичної присутності тим, що називається «економічною» вимогою присутності.

За часів дії *Bellas Hess* [271] і *Quill* [299] цей закон був явно неконституційним – це факт, про який добре знала Південна Дакота. Тим не менш, штат подав до суду проти трьох інтернет-магазинів - *Wayfair, Inc.*, *Overstock.com, Inc.* та *Newegg, Inc.* - і попросив суд нижчої інстанції визнати податкове законодавство дійсним і визнати, що онлайн-продавці повинні були зареєструватися для отримання ліцензій, і збирати та перераховувати податки. Штат знав, що суди нижчої інстанції визнають цей закон неконституційним, але його метою було змусити Верховний суд переглянути рішення суду нижчої інстанції та скасувати правило фізичної присутності. І саме це зробив Суд. Суд також підкреслив, наскільки зараз комерція відрізняється від того, коли рішення *Quill* було ухвалено в 1992 році. Сучасна електронна комерція не відповідає тесту, який покладається на тип фізичної присутності, визначений у *Quill*. Суд зазначив, що завдяки цільовій рекламі та миттєвому доступу більшості споживачів через Інтернет, бізнес може бути присутнім у певному штаті, не будучи фізично присутнім. Віртуальний



магазин, наприклад, може показати набагато більше товару, набагато більш детально і з більшими можливостями для взаємодії продавців і споживачів, ніж це можливо для місцевих магазинів. Суддя дуже критично ставився до правила фізичної присутності. Він заявив, що Quill неправильно витлумачив комерційне застереження і що фізична присутність не є необхідною для створення істотного зв'язку. Суд надав три основні обґрунтування для відхилення від правила фізичної присутності - що воно призводить до спотворення ринку, що воно ігнорує реалії електронної комерції та несправедливо втручається в повноваження штатів збирати податки [314].

Таким чином, проаналізувавши ключові прецеденти США, бачимо як еволюціонує правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах. Справа *South Dakota v. Wayfair Inc* запроваджує правила, що відповідають вимогам часу. Адже технології надзвичайно швидко крокують вперед, дистанційна торгівля стає звичною та суттєво домінує над традиційною, що загострює потребу оподаткування суб'єктів електронної комерції належним чином, з метою забезпечення справедливого та рівноправного оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності різного масштабу і, таким чином, забезпечити дотримання права людини на податки. Оскільки правила оподаткування, що спираються виключно на фізичну присутність у конкретному штаті, надають суттєві переваги технологічним гігантам, можуть здійснювати продажі в різних штатах без фізичної присутності. Новий підхід є і справедливим для великого бізнесу, і, одночасно, захищає малий бізнес. Тому справа *South Dakota v. Wayfair Inc* матиме значний позитивний вплив на штати та їх громадян.

Говорячи про правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, неможливо оминати увагою *криптовалюту*, яка дуже швидко і широко розвивається в сучасному світі, а особливо в США. Сполучені Штати Америки щодо криптовалюти пішли по шляху регулювання оподаткування в сфері криптовалюотної торгівлі, змусивши всі американські криптовалютні біржі проводити верифікацію своїх клієнтів. При цьому США - одна з найбільш

зручних країн в світі для ведення криптовалютного бізнесу. США - одна з найпрогресивніших держав щодо законодавчих ініціатив та рекомендацій із врегулювання сфери блокчейну та токенів блокчейну. Варто зазначити, що в проектах регулятивних документів рекомендаційного характеру простежується еволюція розвитку технології блокчейн і похідних від неї криптоінструментів. Найповніше цю еволюцію висвітлили А. Кудь, М. Кучерявенко та Є. Смичок [138].

2014 року Uniform Law Commission розробила документ «Переглянутий Закон про єдиний фідучіарний доступ до цифрових активів» [304], який був переглянутий у 2015 році та прийнятий 42 штатами. Відповідно до пункту 10 розділу 2 даного документа поняття «цифровий актив» визначається як електронний запис про право або інтерес будь-якої особи. Цей термін не містить базового активу чи зобов'язання, за умови, що вказаний актив або зобов'язання не являє собою електронний запис.

16 квітня 2016 року в Сенаті штату Нью-Йорк було подано та ухвалено Закон про внесення змін до закону про майно, повноваження та трасти, що стосується управління цифровими активами [146]. «Цифровий актив» тут використовується як цифровий або електронний запис про право або інтерес будь-якої особи.

Як зазначають А. Кудь, М. Кучерявенко та Є. Смичок [138], у січні 2018 року конгресмен від округу Колумбія Tom Emmer публічно заявив про необхідність правового регулювання блокчейну. Для нашого дослідження має значення законопроект «Про безпечну гавань для платників податків із роздвоєними активами» [231]. Цим актом визначається період дії зони пільгового оподаткування та забороняється застосовувати певні штрафи та додаткові податки до платника податків, який отримує розгалужену конвертовану валюту, доти, доки Internal Revenue Service не ухвалить нормативні акти, керівні вказівки чи закони, що вирішать означені проблеми, пов'язані з податковим режимом розгалуженої конвертованої валюти.

Комісія з цінних паперів і бірж США в 2019 р. оприлюднила документ рекомендаційного характеру «Структура «Інвестиційного договору». Аналіз цифрових активів» [215], в якому часто вживається поняття «цифровий актив» у значенні активу, випущеного із використанням технології розподіленого реєстру або блокчейну [138, с. 275].

Хоча США детально регулюють питання оподаткування криптовалют та операцій пов'язаних з ними, навіть в такій прогресивній державі немає єдиного підходу до визначення поняття «Bitcoin». Цей термін різними органами розглядався як віртуальна валюта, товар, власність, кошти. Як вказує Н.С. Данко, «у березні 2014 року податкова служба США IRS зазначила, що криптовалюти є майном і саме тому до них застосовувався податок на приріст капіталу. Це також дозволило сплачувати податок тільки при обміні криптовалют на фіатні валюти. Але нещодавно відбулися суттєві зміни. Президент США Дональд Трамп підписав один із найбільш резонансних законопроектів в сфері податкового права. Відтепер криптоінвесторів очікує податок за кожну угоду, яку вони здійснили, що автоматично перекриває лазівку, що називалася «обмін 1031», яку використовували, щоб уникнути короткострокового податку на приріст капіталу» [35].

У 2012 р. Федеральне бюро розслідувань США випустило звіт «Віртуальна валюта біткоіни, унікальні особливості якої представляють окремі труднощі стримування незаконної діяльності». У ньому ФБР висловило свою стурбованість можливістю здійснення незаконної діяльності в анонімній платіжній системі біткоін [163]. У 2013 р. представники Федеральної резервної системи визначили криптовалюту як «загрозу для банківської системи, економічної діяльності та фінансової стабільності» [163].

Однак в подальшому криптовалютна біржа ItBit Trust, отримавши від Департаменту фінансових послуг штату Нью-Йорк Хартію довіреної компанії штату Нью-Йорк, стала першою офіційно регульованою біткоін-біржею [161]. Тобто ведення такого виду бізнесу було врегульовано штатом Нью-Йорк, коли

у серпні 2015 року Департамент фінансових послуг штату Нью-Йорк ввів BitLicense - ліцензію на ведення криптовалютного бізнесу [273].

Зважаючи на ключове значення судових прецедентів в правовій системі США, важливою є однорідність судової практики стосовно криптовалюти. Якщо на федеральному рівні проглядається тенденція до уніфікації судової практики стосовно криптовалюти, то на рівні штатів думки суддів різняться [294]. Ще в 2013 р. суддя Округного суду Східного округу Техасу прийняв рішення, яким, по суті, визнав біткоіни валютою і визначив фінансове законодавство в якості застосовного до операцій з криптовалютами [264]. Одночасно суддя Округного суду Південного округу Нью-Йорка в судовому провадженні щодо використання та передачі неліцензованої криптовалюти підтвердив, що «словники, суди, а також статuti законодавчої історії підтверджують - біткоіни є грошима» [244]. Суддя Округного суду Майамі, навпаки, ухвалив, що біткоіни не є валютою, що призвело до зняття звинувачень у справі щодо легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом [331].

Мережа по боротьбі з фінансовими злочинами в 2013 р. визначила компанії, що підлягають реєстрації як оператори з переказу грошових коштів в мережі по боротьбі з фінансовими злочинами, та віднесла до них компанії, які надають послуги з переказу, продажу або обміну цифрової валюти [153]. У вересні 2015 р. Американська державна комісія, завідуюча біржовими ф'ючерсами, вперше прирівняла біткоіни до біржових товарів [18; 174].

Втім, деякі науковці [150] вказують, що біткойн та інші криптовалюти були б схожі на фіатні валюти, оскільки вони не мають внутрішньої цінності. Принаймні один суд вивчив саме питання про те, чи є біткойн «грошима». У справі Сполучених Штатів проти Файєли (United States v. Faiella) суд вивчив визначення «грошей» і встановив, що біткойн є грошима, тому що він використовується як засіб для обміну і в широкому обігу, і таким чином підпадає відповідно до законодавства про протидію відмиванню грошей Розділ 1960 [337]. Оскільки, здається, Bitcoin акуратно потрапляє в сферу

компетенції цього визначення, на думку деяких науковців [150], його здається більш доцільним класифікувати як гроші та як валюту. Те ж саме має бути у випадку з іншими основними криптовалютами, такими як Litecoin та Ethereum, які є стандартними монетами, що використовуються в основному для трансакцій і без базової бізнес-платформи, яка б підтримувала його [326].

Якби криптовалюту не розглядали як власність, а замість неї як валюту, виник би ряд різних економічних ефектів. По-перше, його вартість збільшиться, оскільки це було б засобом для здійснення операцій без негативного податкового наслідку необхідності визначати прибуток чи збиток за кожною операцією. Вартість також збільшиться у зв'язку з імовірно меншим регулюванням з боку CFTC (*Commodity Futures Trading Commission* – Комісія з торгівлі товарними ф'ючерсами), таким як правила щодо операторів товарного пулу [173]. По-друге, уряд Сполучених Штатів, як вважають деякі науковці, сприятиме біткойну у становленні як світова резервна валюта [239]. Міжнародний Валютний фонд обирає провідні валюти, виходячи з їх глобальної фінансової важливості та створює спеціальний кошик з правами запозичення [239]. Оскільки долар США в даний час займає помітне місце як провідна валюта, Китай та інші країни воліють мати систему, де нейтральна валюта була б більш домінуючою, а вплив США був би дещо обмеженим [168]. Крім того, така система означала б, що центральний банк Сполучених Штатів матиме меншу владу маніпулювати фінансовими циклами та економікою. Крім того, спекуляції з боку банків будуть обмежені. В даний час існує велика кількість грошей, яка по суті створюється банками і додається до грошової маси, оскільки їм дозволяється позичати будь-які гроші, які вони отримують у депозитах, за винятком невеликого відсотка, необхідного для резервів [301].

Таким чином, не оподаткування криптовалюти як власності посилює б використання та популярність криптовалюти. Це також послабить владу Сполучених Штатів над глобальною фінансовою потужністю, а також їх здатність контролювати фінансові цикли на внутрішньому рівні. Наразі IRS також може легше збирати доходи від будь-якого використання

криптовалюти. Зміна політики може означати, що споживачі, швидше за все, будуть використовувати криптовалюту, маючи неоднозначний ефект. З одного боку, онлайн-транзакції можуть бути легше відслідковані та обліковувані за допомогою правильної технології. Однак операції з криптовалютою були пов'язані з відмиванням грошей. Отже, чистий ефект буде залежати від того, наскільки технологія здатна запобігти шахрайству [150].

Іншою потенційною сферою, де криптовалюта не вписується у відповідну податкову систему, полягає в тому, що її трактування як майна спричиняє дуже цікаві наслідки через різну базу для придбання криптовалюти в різний час. Користувач може повністю маніпулювати певною сумою збитків або вигоди, яку він хоче створити, продаючи криптовалюту з певними базами. Наприклад, якщо у особи є кілька біткоїн на базі \$ 1, а інші на базі \$ 5000, то якщо поточна ціна 4000 доларів, особа може визначити збиток або прибуток, використовуючи один біткоїн або інший. Одним із способів закриття цієї лазівки, як вказується в літературі [150], є застосування правил об'єднання або правил інвентаризації, таких як «першим прийшов – першим пішов» (LIFO) або «останнім прийшов – першим пішов» (FIFO). Об'єднання всіх резервів криптовалюти разом би працювало шляхом усереднення основи на основі загальних фондів. Будь-який продаж криптовалюти використовував би цю середню основу, запобігаючи маніпулюванню базою. Іншою альтернативою було б створення послідовної системи, подібної до правил інвентаризації LIFO або FIFO. LIFO зробить основу продажу останнім придбаним предметом. FIFO зробить базою ціну придбання першого товару. Ця послідовність забезпечення визначеної системи того, як слід вирішити основу, може гарантувати, що жодні маніпуляції не відбудуться [150]. Проте це питання, на нашу думку, вирішує інструкція IRS [303], про яку зазначимо далі.

Питання оподаткування відносяться до компетенції Служби внутрішніх доходів США (Internal Revenue Service), що опублікувала в 2014 р. інструкцію, в якій криптовалюта визначалася як власність, операції з нею (в тому числі і Майнінг) повинні обкладатися податками [237]. Відповідно до інструкції

заробітні плати, що виплачуються у криптовалюти, є об'єктами федерального податку на прибуток (Federal Income Tax Withholding) і податків на заробітну плату (Payroll Taxes); платежі за послуги за цивільно-правовим договором у цифровій валюті є об'єктом оподаткування; характер прибутку або збитків від продажу або обміну криптовалюти залежить від того, чи є віртуальна валюта основним активом платника податків (Платник податків, як правило, отримує приріст або втрату капіталу від продажу чи обміну віртуальної валюти, яка є основним активом у руках платника податків. Наприклад, акції, облігації та інша інвестиційна нерухомість, як правило, є основними активами. Платник податків зазвичай отримує звичайний прибуток або збиток від продажу чи обміну віртуальної валюти, яка не є основним активом у руках платника податків. Інше майно, яке утримується переважно для продажу клієнтам у торгівлі чи бізнесі, є прикладами майна, яке не є основним активом); інформацію про платежі в криптовалюти необхідно подавати до уповноважених органів. Доходи фізичної особи в криптовалюти повинні бути задекларовані в доларах [95; 236].

Суперечливі норми про відповідальність за обіг криптовалюти в США привели до неоднозначної судової практики. Так, в 2014 р. федеральний прокурор Південного округу Нью-Йорка під час розгляду у справі Silk Road [309] підкреслив, що вилучену криптовалюту слід розглядати так само, як і будь-яку іншу валюту, отриману в рамках проведення незаконних операцій [261]. А в 2015 р. Мережа по боротьбі з фінансовими злочинами вперше вжила заходів примусового характеру проти обмінного пункту віртуальної валюти Ripple [213].

Твердження судді і висновок експерта щодо того, що біткоіни не є валютою, стали причиною закриття провадження в Окружному суді Майамі проти особи, яка обвинувачується в незаконному обміні валют на біткоіни. Також суд дійшов висновку, що простий продаж біткоінів тим, хто планує використовувати їх в злочинних цілях, не є достатньою підставою для звинувачення в легалізації (відмиванні) доходів, отриманих незаконним

шляхом, навіть якщо ця злочинна мета очевидна під час продажу криптовалюти [341].

Таким чином, цифрова валюта в США розглядається одночасно як гроші (їх аналог), як власність і як біржові товари [39].

Як зазначають А.Кудь, М. Кучерявенко та Є. Смичок, на сучасному етапі є штати, які запровадили прогресивне правове регулювання відносин, що пов'язані із криптовалютою. В таких штатах суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін криптовалют, називаються підприємствами з переказу коштів, або підприємствами, які надають грошові послуги. До таких підприємств відносяться також PayPal, Western Union і брокери з переказу коштів. Такі суб'єкти зобов'язані здійснювати ідентифікацію своїх клієнтів, а також зберігати інформацію про здійснені ними транзакції [138, с. 233].

Підходи, які склалися в різних штатах, вчені пропонують поділити так: «підхід «криптопіонерів» (позитивне ставлення до криптовалютних операцій з метою забезпечення економічного зростання та створення нових робочих місць); підхід «захисників споживача» (переважно негативне або принаймні насторожене ставлення до криптовалютних операцій); підхід «золотої середини» (не визначають правовий статус таких операцій, проте й не забороняють їх)» [138, с. 233].

В жовтні 2019 року IRS видала нове керівництво Revenue Ruling 2019-24 [303], яке доповнює вже існуюче керівництво Notice 2014-21 [276]. У документі говориться, що нова криптовалюта, створена з форку існуючого блокчейна, повинна розглядатися як звичайний дохід, рівний ринковій вартості нової криптовалюти на момент її отримання. Іншими словами, податкові зобов'язання будуть застосовуватися, коли нова криптовалюта буде записана в блокчейні, якщо платник податків фактично контролює монети і може їх витратити. У документі вказано: «Якщо ваша криптовалюта пройшла через хардфорк, але ви не отримали ніякої нової криптовалюти, через безкоштовну роздачу монет або який-небудь інший вид переказу, у вас немає оподаткованого доходу» [303].



Новий документ IRS також пропонує роз'яснення того, як платники податків можуть визначити базу вартості або «справедливу» ринкову вартість монет, отриманих в якості доходу, наприклад, від майнінгу або продажу товарів і послуг. Базова ціна активу повинна бути розрахована шляхом підсумовування всіх грошей, витрачених на придбання криптовалюти, включаючи збори, комісійні та інші витрати на придбання в доларах США.

Ще одне важливе питання, що розглядається в новому керівництві IRS, полягає в тому, як визначити базову вартість кожної одиниці криптовалюти, що витрачається в рамках оподаткованої транзакції (наприклад, продажу). Адже, хтось може купити біткоіни в рамках декількох транзакцій протягом декількох років, а потім частково продавати актив. Раніше було неясно, яку ціну покупки використовувати для розрахунку оподаткованого прибутку. Вартість придбаної на біржі криптовалюти визначається сумою, за яку біржа продала її, в доларах США. Дохідна база в цьому випадку буде включати комісії, збори та інші витрати на покупку. Якщо криптовалюта купується на P2P-біржі або децентралізованій біржі, можна використовувати індекс цін криптовалют для визначення справедливої ринкової вартості. На думку IRS, для цього можна використовувати оглядач блокчейна, який аналізує світові індекси криптовалюти і обчислює ціну криптовалюти в точну дату і час [86].

Таким чином, першою особливістю правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США є відсутність ПДВ та застосування податку з продажу і податку на використання. Податок, як правило, повинен бути сплачений в юрисдикції, резидентом якої виступає покупець, але податковим агентом є продавець: податок включається ним до вартості товару, а потім перераховується податковим органам.

Друга особливість правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США – підхід до визначення поняття постійного представництва через достатній зв'язок (nexus) для сплати вказаних вище податків. Таким зв'язком, як правило, виступає фізична присутність фірми (офіс, персонал або наявність власності) в даній юрисдикції. National Bellas Hess, Inc. проти Департаменту

доходів штату Іллінойс; Quill Corp. проти Північної Дакоти; Amazon.com, LLC проти Департаменту оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк; Overstock.com, Inc проти департаменту оподаткування та фінансів штату Нью-Йорк та Південна Дакота проти Wayfair Inc. є ключовими справами, що визначають судову практику США в галузі оподаткування ІТ-діяльності. Ці прецеденти містять тлумачення комерційного застереження та застереження про належну правову процедуру в контексті ІТ-діяльності та тлумачення суттєвого зв'язку. Проте перші справи особливого значення надають саме фізичній присутності для обов'язку сплачувати податок в певному штаті. Тому вирішального значення на сучасному етапі набуває справа Південна Дакота проти Wayfair Inc., оскільки вимога фізичної присутності може порушувати принципи справедливості та рівності в оподаткуванні ІТ-діяльності, ставлячи традиційних продавців в суттєво гірші умови, порівняно із суб'єктами ІТ-діяльності, тобто з позицій антропосоціокультурного підходу, порушувати права людини на податки. Справа Південна Дакота проти Wayfair Inc. відміння вимогу фізичної присутності, що відповідає вимогам часу та європейській практиці.

Третя особливість – правове регулювання оподаткування криптовалюти. Криптовалюта в США розглядається і як гроші, і як власність, і як біржові товари. Згідно із інструкцією податкової служби США 2014 року, криптовалюта є майном і оподатковується податком на приріст капіталу. Грошима криптовалюта є відповідно до рішення у справі *United States v. Faiella*, оскільки використовується як засіб для обміну і в широкому обігу, і таким чином підпадає відповідно до законодавства про протидію відмиванню грошей. Нова криптовалюта повинна розглядатися як звичайний дохід, рівний ринковій вартості нової криптовалюти на момент її отримання, тобто податкові зобов'язання застосовуються, коли криптовалюта записана в блокчейні.

### Висновки до розділу 3.

1. В еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, залежно від тлумачення правила постійного представництва, згідно з ключовими судовими прецедентами США, можна виділити наступні етапи: 1) визначення постійного представництва виключно як фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності в певному штаті; 2) усвідомлення необхідності зміни підходів до розуміння постійного представництва, а саме не обмеження його лише фізичною присутністю – визнання того, що веб-сайти, спрямовані на конкретну місцеву аудиторію, можуть бути аналогом фізичної присутності у штаті; 3) скасування обов'язковості правила фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності для його оподаткування в штаті.

2. Очевидно переважав конформістський підхід до правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США. Доведено, що політика США базується на невтручанні в закономірний розвиток ІТ-діяльності та мінімальному втручанні державних органів в цю галузь.

3. Встановлено, що застосування принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, сформульованих в доповіді Білого Дому, було доречним на початковому етапі розвитку ІТ-діяльності та сприяло безперешкодному росту цієї галузі, проте їх використання на сучасному етапі суперечить фундаментальному принципу справедливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки принципове спрощення оподаткування мережі Інтернет, ставить в нерівні умови суб'єктів ІТ-діяльності та суб'єктів традиційної підприємницької діяльності, адже такі підприємці можуть займатись ідентичними видами діяльності і, при цьому, мати різне податкове навантаження.

4. З'ясовано особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США: відсутність ПДВ та застосування податку з продажу і податку на використання; підхід до визначення поняття постійного представництва через достатній зв'язок (nexus), тлумачення якого

еволюціонувало від акценту виключно на фізичній присутності до відміни необхідності фізичної присутності в певному штаті; оподаткування криптовалюти як майна податком на приріст капіталу.

5. Відміна правила фізичної присутності сприяє справедливому та рівноправному оподаткуванню суб'єктів ІТ-діяльності та традиційного бізнесу, а також суб'єктів підприємницької діяльності різного масштабу і, як наслідок, з позицій антропосоціокультурного підходу, забезпеченню дотримання права людини на податки.

## РОЗДІЛ 4

### ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ- ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

#### **4.1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.**

Україна посідає провідне місце в розвитку ІТ-діяльності в світі. Кількість ІТ-фахівців в Україні, як вказує Андрій Яворський, зросла на 16% за 2020 рік та у 2021 перевищила 213 тисяч. Експорт ІТ-послуг приніс в українську економіку за підсумками 2020 року понад \$5 млрд і став найбільшою категорією експорту послуг у країні з показником частки 8,3%. Загалом у період 2016-2020 років завдяки ІТ Україна отримала понад \$16 млрд експортних надходжень до країни. Так, внесок ІТ з кожним роком збільшується та допомагає країні зміцнювати позиції на глобальному ринку технологій [2]. При цьому, правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні перебуває на етапі активного розвитку. Аналізуючи законодавство України, можна встановити, що базові засади правового регулювання ІТ-діяльності були закладені ще в кінці минулого тисячоліття, проте оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності здійснювалось на загальних засадах, в той час як спеціальні норми, що регулюють оподаткування ІТ-діяльності, почали з'являтися лише протягом останнього десятиліття. Тому еволюцію правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні, на нашу думку, доцільно продемонструвати двома етапами, залежно від наявності спеціальних норм правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності.

*Перший етап* характеризується правовим закріпленням основних засад правового регулювання ІТ-діяльності для стимулювання її розвитку та відсутністю спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності. В Україні правове підґрунтя майбутньої діяльності в сфері ІТ-діяльності було закладене Законом України «Про Національну програму інформатизації», Концепцією

Національної програми інформатизації, Законом України «Про затвердження завдань Національної програми інформатизації на 1998-2000 роки», Указом Президента України «Про заходи по розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі Інтернет та забезпеченню широкого доступу до цієї мережі в Україні» [50, с. 86].

Закон України «Про Національну програму інформатизації», прийнятий 1998 року, включає законодавче визначення поняття інформаційної технології (інформаційна технологія – «цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування» [48]) та інших термінів сфери інформатизації.

Концепцією Національної програми інформатизації 1998 року зі змінами і доповненнями визначаються принципи правового регулювання інформатизації, зокрема, вказано, що «для прискорення процесу інформатизації, що потребує відповідної концентрації ресурсів, в основу державної політики повинно бути покладене державне регулювання процесів інформатизації на основі поєднання *принципів* централізації і децентралізації, саморозвитку, самофінансування та самокупності, державної підтримки через систему пільг, кредитів, прямого бюджетного фінансування» [46].

Крім того, наголошується на необхідності проведення збалансованої податкової політики для забезпечення розвитку ІТ-технологій: «Комплексне та збалансоване вирішення завдань соціально-економічного розвитку можливе лише на сучасній інформаційно-аналітичній, системно-технічній базі, за допомогою ситуаційних центрів забезпечення інформаційної підтримки функціонування державного сектора економіки, проведення виваженої бюджетно-кредитної та *податкової політики*, виникнення конкурентоспроможних виробництв галузей промисловості у стратегічно важливих сферах. Система моніторингу та застосування сучасних

інформаційних технологій забезпечать наукові підходи у розв'язанні соціальних проблем суспільства» [46].

Указ Президента України «Про заходи по розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі Інтернет та забезпеченню широкого доступу до цієї мережі в Україні» [130] від 31 липня 2000 року визначає розвиток мережі Інтернет та його правове регулювання одним із пріоритетних напрямів державної політики України.

Тобто перший етап еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні, так само як у країнах ЄС, характеризується виробленням та закріпленням загальних правил та принципів податкової політики та правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Початок формування правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні та ЄС припав на один період – кінець минулого століття, в той час як перший прецедент, що тлумачив правило постійного представництва, яке стало застосовуватись для ІТ-діяльності в США, був прийнятий ще в 1967 році. Проте перші спеціальні норми щодо засад правового регулювання ІТ-діяльності в США, так само як в державах-членах ЄС та Україні, були прийняті в 1996 році.

*Другий етап* еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні характеризується появою спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності. Так, згідно закону України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції» було запроваджено пільгове оподаткування деяких суб'єктів ІТ-діяльності, а саме, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільнено від оподаткування ПДВ вартість операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті. Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2021 року № 238 було затверджено узагальнюючу податкову консультацію щодо окремих питань оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції [83], де надано роз'яснення стосовно звільнення від оподаткування ПДВ операцій з

постачання програмної продукції, до складу вартості яких входять послуги з її технічної підтримки, а також стосовно оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання технічної підтримки програмної продукції, яка не входить до складу вартості такої програмної продукції.

Закон України «Про електронну комерцію» 2015 року не містить норм щодо оподаткування такого виду діяльності, проте визначає поняття електронної комерції («відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру» [44]). Цей же правовий акт містить основні принципи правового регулювання у сфері електронної комерції.

Правове регулювання криптовалюти на другому етапі еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності носило суперечливий характер та базувалося на підзаконних актах, роз'ясненнях та листах НБУ, що не носять нормативного характеру. 10.11.2014 року з'явилися перші в Україні роз'яснення стосовно криптовалюти. Національний Банк України в Роз'ясненні «Щодо правомірності використання в Україні «віртуальної валюти / криптовалюти» bitcoin» [113] розглядав «віртуальну валюту/криптовалюту» bitcoin як грошовий сурогат, який заборонено використовувати фізичним і юридичним особам на території України в якості засобу платежу, тому що це суперечить законодавству України. Проте цей документ було відкликано.

В грудні 2014 року було опубліковано лист НБУ №29-208/72889 від 08.12.2014 року [71], де визначалось, що операції з «віртуальною валютою / криптовалютою «bitcoin» відносяться до операцій з торгівлі іноземною валютою, крім того bitcoin визнавався грошовим сурогатом, що не мав реальної вартості. Діяльність суб'єктів ІТ-діяльності з купівлі або продажу bitcoin за іноземну валюту визнавалася такою, що має ознаки функціонування



так званих «фінансових пірамід». Проте в 2018 році документ втратив актуальність згідно Листа Національного банку України «Про визнання такими, що втратили актуальність, окремих листів Національного банку України» [70] від 22.03.2018 № 40-0006/16290.

09.11.2016 року НБУ схвалив дорожню карту «Cashless economy» [171], де передбачалось запровадження технології Blockchain в Україні. Цю технологію пропонувалось застосовувати для державних реєстрів.

Згідно спільної заяви НБУ та Нацкомфінпослуг щодо статусу криптовалют в Україні [187] від 30 листопада 2017 року, криптовалюта не може бути визнана грошима, валютою або законним платіжним засобом, не є валютною цінністю, електронними грошима, цінним папером, тому криптовалюта не може бути визнана грошовим сурогатом.

Також 19.06.2018 року було опубліковано лист Держспецзв'язку № 04/02/02-1909 [69], яким було роз'яснено, що майнінг криптовалют не відноситься до ліцензованих видів послуг.

30 листопада 2020 року Державна податкова служба України опублікувала Індивідуальну податкову консультацію № 4907/ІПК/99-00-04-04-02-09 [55], де було розглянуто питання щодо оподаткування операцій з криптовалютою та їх декларування. В документі вказано, що за нормативними документами, що були чинні на момент розгляду питання, не передбачалось обов'язку платника податків зазначати наявність криптовалюти в криптогаманці під час заповнення податкової декларації.

17 лютого 2022 року Верховною Радою було проголосовано проект Закону «Про віртуальні активи» [41] з урахуванням правок Президента України після його вето. Документ запроваджує законодавче визначення поняття «віртуальні активи», легалізує обіг криптовалют в Україні, визначає державних регуляторів ринку віртуальних активів, правовий статус учасників ринку. Проте проект не містить норм правового регулювання оподаткування віртуальних активів. В перехідних положеннях передбачено, що Закон набирає чинності з дня набрання чинності законом України про внесення змін

до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами.

У червні 2021 року Верховною Радою України було прийнято Закон «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» [43] №1525-IX. Документ включає законодавче визначення електронної послуги, а також запроваджує оподаткування електронних послуг за місцем постачання. Такі норми відповідають практиці ЄС та США, а також сприяють дотриманню рівному та справедливому оподаткуванню українських та іноземних суб'єктів ІТ-діяльності. Раніше проаналізовані в нашому дослідженні норми права ЄС та США передбачають оподаткування електронних послуг в тій країні або тому штаті, куди вони постачаються, незалежно від фізичної присутності продавця в місці постачання товару чи послуги, наданої онлайн.

15 липня 2021 року Верховна Рада ухвалила Закон «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 1667-IX [49], що набув чинності 1 січня 2022 року. Закон запроваджує спеціальний правовий режим «Дія City» та визначає організаційні, правові й фінансові засади його функціонування. Пов'язаний із вказаним, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [42] передбачає пільговий режим оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності, що є резидентами «Дія City» та можливість вибору системи оподаткування суб'єктами спеціального режиму (податок на прибуток або податок на виведений капітал), крім того, суб'єкти ІТ-діяльності, згідно Закону [49], добровільно обирають, чи бути резидентом спеціального правового режиму «Дія City».

Таким чином, еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні включає два етапи: правове закріплення основних засад

правового регулювання ІТ-діяльності для стимулювання її розвитку та відсутність спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності; поява спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності. Сучасний етап розвитку характеризується активною законотворчою діяльністю в галузі оподаткування суб'єктів окремих видів ІТ-діяльності. Закони, прийняті протягом останніх років, сприяють гармонізації законодавства України та ЄС, а також покликані сприяти розвитку ІТ-діяльності в Україні та забезпеченню рівного та справедливого оподаткування суб'єктів традиційної підприємницької діяльності та ІТ-діяльності.

#### **4.2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні.**

З'ясовуючи поняття принципів права, наука фінансового та податкового права показує їх роль як основоположних правових засад, що впливають на розбудову податкової системи. Зважаючи на те, що податки є головними джерелами фінансів для задоволення публічних потреб, податкова система повинна бути ефективною, справедливою та оптимальною [73].

Податки, як інструмент для задоволення публічних потреб, досліджуються представниками економічної, правової, соціальної, політичної науки, тому проблема принципів оподаткування є предметом наукових інтересів широкого кола дослідників [73].

Принципи податкового права, як визначає В. Л. Форсюк, – «це вихідні начала, першооснова податкового права, які можуть закріплюватись у конкретних нормах податкового закону (норми-принципи) або бути виведені із системи норм податкового законодавства (норми-ідеї). Принципи податкового права можна поділити на загальні, тобто на принципи, які інтерпретують загальні принципи права, але в контексті податкового права (справедливість оподаткування, заборона дискримінації тощо), та спеціальні, які притаманні винятково податковому праву (економічність оподаткування,

фіскальна достатність тощо). Принципи податкового права спрямовані на забезпечення єдності, системності, ієрархічності податкового права» [134].

Д.А. Смірнов розрізняє поняття принципів податкового права та принципів оподаткування. На думку вченого, поняття принципів оподаткування є ширшим за поняття принципів податкового права. Принципи оподаткування відносяться до початкового етапу розвитку, є первинними та безпосередньо пов'язаними із економічним розвитком держави. Ці принципи формуються у процесі генезису економіки та фінансової науки, а потім знаходять своє втілення у принципах податкового права [117]. Р. Г. Браславський до таких принципів відносить принцип стабільності, принцип невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення, допущені у сфері оподаткування, принцип недискримінації, принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків [14].

Р.О. Гаврилюк, досліджуючи конституційно-правові принципи оподаткування, визначає їх, як основні засади, вираз найбільш узагальнених підвалин побудови і функціонування податкової системи. Вчена наголошує на їх спрямованості на обмеження свободи держави та вказує, що вони на конституційному рівні ставлять перепони податковій анархії, створюють основи справедливого, помірнього та співрозмірного оподаткування [25].

І.І. Бабін та О.В. Дьомін наголошують на важливій ролі правових принципів у системі податкового права, які завдяки своєму фундаментальному характерові та відкритому змісту слугують базовими орієнтирами як для законодавця, так і для безпосередніх учасників податкових відносин [4]. А.В. Дьомін визначає принципи оподаткування як основоположні, базові положення, що лежать в основі податкової системи держави, частина яких закріплена нормативно, а інші можуть бути виведені шляхом тлумачення податкового законодавства. Податкове законодавство має прийматися з метою реалізації принципів оподаткування, а не навпаки [36].

В.Л. Форсюк аргументує позицію, що «принципи оподаткування слід розцінювати як категорію, яка детермінована законами економіки. Водночас

принципи оподаткування знаходять своє втілення у правових нормах, змісті цих норм. Принципи оподаткування покликані забезпечити баланс, урівноважити антагоністичний конфлікт між інтересами держави і інтересами платника податків» [134]. Ми погоджуємось із думкою дослідниці, що сутність принципів оподаткування полягає у внутрішній єдності публічного і приватного інтересу, а загалом вони створюють систему стримування і противаг [135]. Тому, дискусії про впровадження податкових пільг повинні супроводжуватись оцінкою на предмет збереження чи порушення такими пільгами принципів рівності та справедливості оподаткування, а також принципом нейтральності оподаткування [135].

І.С. Беліцький, Д.О. Гетманцев та В.Л. Форсюк визначають принципи оподаткування як «основні засади правового регулювання правовідносин, що складаються у динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів та забезпечують найбільш повну реалізацію фіскального інтересу держави при врахуванні економічних можливостей та приватного інтересу платників податків» [30, с. 347]. Принципи оподаткування, на думку вчених, є втіленням економічних законів і процесів [30, с. 348]. О.А. Музика-Стефанчук та А.О. Полянничко так само наголошують, що принципи оподаткування передували виникненню принципів податкового права, оскільки економіка передувала виникненню податкового права [81].

Схожої думки дотримується Р.Г. Браславський, який наголошує на тому, що «коли йдеться про принципи оподаткування, то варто усвідомлювати, що відповідна категорія перебуває на стику економічного та правового принципів. Принципи оподаткування ґрунтуються на закономірностях, які мають своїм джерелом логіку функціонування економічних явищ. Безумовним є той факт, що в більшості принципів оподаткування, які визначають порядок функціонування системи оподаткування, основоформулюючим чинником є закони економічної теорії. Водночас без належної зовнішньої формалізації відповідні вихідні положення не можуть належним чином отримати свою

реалізацію. Тобто без права фактично неможлива об'єктивізація дії відповідних основоположних вимог у сфері оподаткування» [14].

О.М. Лобач також наголошує на очевидному зв'язку економічних принципів оподаткування із правом, та вказує, що право – інструмент розбудови податкової системи, а характер цього взаємозв'язку - взаємообумовлений, взаємозалежний, взаємовпливовий [73].

На нашу думку, правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства.

Податковий кодекс України містить лише принципи податкового законодавства, зокрема: загальність оподаткування; фіскальна достатність; рівномірність та зручність сплати; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; нейтральність оподаткування; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; соціальна справедливість; економічність оподаткування; стабільність; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [90].

Принципи податкового законодавства, як вказує Д.С. Вінцова, відносяться до законодавчого процесу. На її думку, поняття принципів законодавства про податки і збори є складовою поняття принципів податкового законодавства та об'єктивують принципи, закріплені в Податковому кодексі України. Принципи податкового законодавства є

формою вираження принципів оподаткування та зовнішньою формою вираження явища, тоді як останні є його внутрішньою сутністю [22].

Ми погоджуємось із думкою О.Ю. Засенко, що оподаткування електронних комерційних операцій має здійснюватися на тих самих засадах, що і більш звичної для України традиційної підприємницької діяльності на основі основних статей Податкового кодексу України. В науці, вказує О.Ю. Засенко, визначають основні принципи оподаткування електронних бізнесів: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від форми власності юридичної особи та місця походження капіталу; настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентноздатності платника податків; єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [50, С. 115-119; 90].

Принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів складно трактувати в сфері ІТ-діяльності. Через відсутність трактування в законодавстві чіткого визначення поняття ІТ-діяльності, визначити необхідність оподаткування складно. Проблемними є питання оподаткування доходів від ведення електронного бізнесу, порядку оподаткування представництв, передумов використання спрощеної системи оподаткування тощо [50, С. 115-119].

Проте, застосування загальних принципів оподаткування має специфіку по відношенню до ІТ-діяльності, тому, на нашу думку, доречно доповнити Податковий кодекс України окремою статтею, що передбачатиме принципи оподаткування ІТ-діяльності. До таких принципів, на нашу думку, необхідно віднести принципи, що застосовуються до оподаткування цього виду

діяльності в державах-членах ЄС та США [288]: нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість. Проте зважаючи на транскордонність ІТ-діяльності, особливого значення набуває принцип визначення податкової юрисдикції.

Відповідно до принципу нейтральності, податки не повинні спотворювати економічні рішення та втручатися в інвестиційні або видаткові рішення підприємств. Правове регулювання оподаткування, що створює перевагу певним видам підприємницької діяльності, може призвести до нераціонального розподілу ресурсів та до схем уникнення від оподаткування шляхом недобросовісного використання пільгових податкових режимів. Правове регулювання оподаткування не може відповідати принципу нейтральності, якщо суб'єкти підприємницької діяльності приймають рішення на основі податкових преференцій [140]. Принцип нейтральності оподаткування ІТ-діяльності в Україні передбачає запровадження такого правового регулювання оподаткування, при якому суб'єкти ІТ-діяльності не матимуть податкових переваг, порівняно із суб'єктами традиційної підприємницької діяльності, великі цифрові компанії не матимуть переваг, порівняно із суб'єктами малого та середнього бізнесу, а українські та іноземні суб'єкти ІТ-діяльності перебуватимуть в рівноправних умовах.

Принцип ефективності передбачає необхідність уникнення переслідування виключно фіскальної мети оподаткування, тобто збирання максимальної суми податків, не враховуючи економічні показники [143]. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності має передбачати такі правила, щоб одночасно забезпечувати дохід бюджету та сприяти розвитку суб'єктів ІТ-діяльності. Сплата податків має здійснюватись у зручній для суб'єкта ІТ-діяльності спосіб та з найменшими витратами.

Принцип визначеності і простоти передбачає, що норми правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності повинні тлумачитись однозначно та бути зрозумілими, чітко сформульованими. Крім того, необхідне чітке визначення складових оподаткування (платник, об'єкт, податкова база,



податкова ставка, податковий період, строк і порядок сплати податку), що викликає складнощі по відношенню до ІТ-діяльності – необхідно чітко визначити поняття ІТ-діяльності, її суб'єктів та порядок обчислення їх доходу. Чітке розуміння суб'єктами ІТ-діяльності їх прав та обов'язків сприяє добросовісній сплаті ними податків та уникненню агресивного податкового планування, що, в свою чергу, забезпечує необхідні доходи до бюджету.

Принцип гнучкості набуває особливої актуальності в контексті розвитку ІТ-діяльності. Податкова система повинна відповідати вимогам часу, її особливості мають дозволяти як суб'єктам ІТ-діяльності, так і уряду відповідати на виклики розвитку ІТ-технологій та суб'єктів підприємницької діяльності. Необхідно як використовувати здобутки розвитку ІТ-галузі для зручного адміністрування податків, так і вчасно змінювати норми податкового права для належного оподаткування ІТ-діяльності.

Дієвість і справедливість передбачає, що оподаткування повинно здійснюватись відповідно до матеріальних можливостей суб'єкта оподаткування [67]. Справедливість, як влучно вказує О.Р. Барін, є інтегрованим вираженням всіх принципів оподаткування та квінтесенцією кожного з них. Цей принцип проявляється в загальності, рівності, визначеності тощо [5]. На думку М.П. Кучерявенка, вказаний принцип реалізується через реальне оподаткування та відображає демократизм держави та цінності державного устрою [65, с. 54]. Принцип справедливості передбачає рівність всіх платників податків перед законом, а також рівне оподаткування рівних економічних чинників із рівним результатом [5]. Справедливість оподаткування ІТ-діяльності вимагає запровадження таких норм, що забезпечуватимуть уникнення подвійного оподаткування та неоподаткування, що набуває особливого значення, зважаючи на транскордонність такого виду діяльності. Тому постає питання визначення податкової юрисдикції.

Д.В. Головін у своєму дисертаційному дослідженні визначив податкову територію України, як «геополітичний простір, на якому Україна, володіючи податковим суверенітетом, самостійно здійснює податкову політику і тим

самим регулює податкові відносини, встановлюючи податковий обов'язок, передбачаючи обов'язкові до справляння податкові платежі, а також визначаючи податкові пільги, імунітети і преференції за певними податками і зборами, категоріями осіб або окремими територіями» [32].

Л.І. Вдовічена визначає податкову юрисдикцію держави як юридично не обмежене та невід'ємне право держави встановлювати податки в межах своєї території та збирати їх як в межах своєї території, так і з платників-резидентів, що отримали дохід поза межами території держави [20].

Податкова юрисдикція сучасних держав поширюється не лише на власну територію і громадян. Як вказує Є.С. Маринчак, «на відміну від громадянства – політико-правового зв'язку фізичної особи з державою, в сучасному світі податкові правовідносини ґрунтуються на принципі резиденства – фінансово-правовому зв'язку фізичної особи з певною податковою юрисдикцією. В податковому законодавстві більшості держав світу переважає принцип резидентства з одночасним застосуванням принципу територіальності до заздалегідь визначених доходів (бази оподаткування), – це пов'язане з тим, що один з принципів повинен бути системоутворюючим, а інший – додатковим з метою усунення можливих конфліктів податкових юрисдикцій. У зв'язку з цим, держави, в рамках міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування, обмежують застосування принципу територіальності походження доходів до нерезидентів» [75]. Необхідність застосування такого підходу зумовлена тим, що у зв'язку із широким застосуванням електронної комерції виникають труднощі із визначенням території держави, з якої було отримано дохід. Водночас, визначення резидентського статусу особи не є проблематичним [75].

Проте, на нашу думку, доречно надати перевагу застосуванню принципу територіальності визначення податкової юрисдикції як правового принципу оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Це пов'язано із широким використанням мережі Інтернет суб'єктами ІТ-діяльності, що дає їм можливість реєструватись в юрисдикціях із низьким податковим

навантаженням, здійснюючи, при цьому, свою підприємницьку діяльність та отримуючи доходи в Україні. Транзакції, здійснені між країнами, створюють сприятливі умови для ухилення від сплати податків. І тому використовується безліч різних методів. Проблеми ухилення від сплати податків, що виникають внаслідок розвитку світової економіки, стають серйозною загрозою для податкових органів країни. Висока мобільність та розвиток інтернет-технологій зумовлюють виникнення та використання так званих транзакцій – «податковий рай». А це, у свою чергу, призводить до ерозії податкової бази. Ерозія податкової бази може набути форм: законне ухилення від сплати податків або незаконне ухилення від податків. Наприклад, ухилення або несплата податків може здійснюватися переведенням оподаткованої підприємницької діяльності в інші юрисдикції. Зміни, що відбуваються у технологіях та лібералізація фінансових операцій, розширили сферу ухилення від податків та їх несплату. Таким чином, бізнес-функції можуть перевестися в юрисдикції з низьким податковим тарифом, а банківські рахунки в «офшорні» зони. Якщо для підприємницької діяльності використовуються лише комп'ютер, зв'язок та модем, то ця ж діяльність може бути переведена в будь-яке місцезнаходження. І це створює податковим органам проблеми у притягненні до податкової відповідальності цих суб'єктів господарювання. Своєрідна особливість інтернету для багатьох транзакцій створює можливість виступати як податковий рай (особливо в контексті ІТ-діяльності) [54].

Натомість, деякі уряди активно отримують додаткові доходи за рахунок «податкової конкуренції» як за привабливості тієї чи іншої юрисдикції [175]. Великі компанії оптимізують податкові виплати, використовуючи переговори, щоб уникнути сплати податків на територіях продажу своїх товарів чи послуг. Предметом торгу часто виступають і податкові преференції для транскордонної торгівлі. Проте ключова податкова проблема пов'язана з тим, як цифрові технології видозмінюють взаємодію держави та бізнесу на території фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності. Проблему складає розмивання податкової бази шляхом скорочення обсягу прибутку, розмір

якого у своїх звітах компанії постійно зменшують в регіонах своєї присутності («ерозія прибутку») [279]. Проблему, пов'язану із належною сплатою податку на додану вартість в ЄС частково вирішило запровадження системи «єдиного вікна» One Stop Shop, в Україні ж її частковим аналогом є система сплати ПДВ, запроваджена Законом №1525-IX [43]. Підприємницька діяльність в сфері інформаційних технологій часто є не прозорою і важко контролюється. Тому дуже важливий досвід європейських країн, який спрямований на вироблення принципів, що знижують і в перспективі виключають кількість протиріч та подвійних тлумачень податкових норм. Європейський «BEPS 2.0» [159] базується на розподілі прав оподаткування між юрисдикціями, обліку особливостей міжнародної податкової системи (включаючи застосування принципу витягнутої руки), багатосторонньому податковому співробітництві; виключенні односторонніх заходів окремих урядів та інтенсивному політичному тиску на цифрові транснаціональні корпорації [287]. На сьогодні найбільш суттєвим є встановлення визначальних принципів, що дозволяють відновити справедливість оподаткування у цифровому середовищі [82].

Компанії цифрового сектору отримують широкі можливості здійснення агресивного податкового планування, розмивання податкової бази тощо. Це, в свою чергу, суперечить принципам рівності та нейтральності оподаткування, закріпленим в Податковому кодексі, оскільки ставить суб'єктів традиційної підприємницької діяльності в нерівне становище, порівняно із суб'єктами ІТ-діяльності. А оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (країни призначення) має стати правовим принципом оподаткування ІТ-діяльності в Україні. Ця засада вже де-факто закріплена Законом №1525-IX [43] (вступив в дію 01.01.2022 року), яким передбачається оподаткування електронних послуг за місцем постачання, проте в статті 4 Податкового кодексу такого принципу не визначено. Тому вважаємо за доцільне доповнити перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності принципом визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення (отримання доходу).

Таким чином, правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства. Для забезпечення дотримання принципів нейтральності та рівності оподаткування та зважаючи на значне поширення ІТ-діяльності в Україні, оподаткування такого виду діяльності необхідно здійснювати на основі принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення. А перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності в Україні включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

#### **4.3. Особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні.**

Електронна комерція, як складова ІТ-діяльності, в Україні регулюється Законом України «Про електронну комерцію» [44]. Цим актом визначаються організаційно-правові засади діяльності в галузі електронної комерції, встановлюється порядок вчинення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-телекомунікаційних систем і регламентовано права й обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції. Проте закон не врегулює проблему оподаткування електронної комерції та не визначає поняття електронних товарів (digital goods). Податковий кодекс України також не надає визначення цифрових товарів та не врегулює електронну комерцію ні в статті 14 (визначення термінів), ні в Розділі V «Податок на додану вартість».

Ми погоджуємось із думкою О. М. Гаркушенко, що доцільно в ПКУ послатися на те, що електронна комерція регулюється Законом України «Про електронну комерцію», а Розділ V «Податок на додану вартість» доповнити статтями щодо того, як саме мають оподатковуватися операції, здійснені у сфері електронної комерції [26]. Зазначені норми необхідно гармонізувати із

правовими актами ЄС, що врегульовують оподаткування електронної комерції, зважаючи на Угоду про асоціацію з ЄС. На нашу думку, доцільно звернути увагу на проаналізований в дисертаційній роботі досвід ЄС стосовно правового регулювання оподаткування електронної комерції та запровадити в Україні аналог порталу One Stop Shop, що значно спростить адміністрування оподаткування електронної комерції та сприятиме дотриманню податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності. Так, суб'єкти електронної комерції з інших юрисдикцій матимуть можливість належним чином сплачувати ПДВ із продажу товарів і послуг, що були реалізовані на території України, не витрачаючи додатковий час і ресурси на детальне вивчення податкового законодавства України, а при відповідній взаємодії із державами-членами ЄС в контексті євроінтеграції України, можливий обмін інформацією із вказаними юрисдикціями для належної сплати ПДВ суб'єктами електронної комерції з України при здійсненні продажів на території ЄС.

Законодавство ЄС містить широке визначення електронних товарів і послуг, яке охоплює, серед іншого, комп'ютерні програми, відеофайли, аудіофайли, музичні файли, цифрові ігри, електронні книги або інші електронні публікації, а також цифрові послуги, які дозволяють створювати, обробляти, отримувати або зберігати дані в цифровій формі, включаючи програмне забезпечення як послугу, наприклад, обмін відео та аудіо та інших файлів, хостинг, обробка текстів або ігри, які пропонуються в середовищі хмарних обчислень і соціальних мереж [195]. При цьому, наголошується на існуванні безлічі способів надання цифрового вмісту або цифрових послуг, таких як передача на цифровому або матеріальному носії, завантаження споживачами на свої пристрої, передача в Інтернеті, надання доступу до можливостей зберігання цифрового вмісту або доступ до використання соціальних медіа тощо. Тому вказується, що законодавство має застосовуватись незалежно від середовища, що використовується для передачі або надання доступу до цифрового вмісту чи цифрової послуги [195].

Кроком до гармонізації законодавства України та ЄС, а також до належного правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності стало законодавче визначення поняття електронних послуг, запроваджене Законом №1525-IX від 03.06.2021 року. Ними визнаються «послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях. До таких послуг, зокрема, але не виключно, належать: постачання електронних примірників, надання доступу до зображень, текстів та інформації, у тому числі, але не виключно, підписка на електронні газети, журнали, книги, надання доступу та/або завантаження фотографій, графічних зображень, відеоматеріалів; надання доступу до баз даних, у тому числі користування пошуковими системами та службами каталогів у мережі Інтернет; постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіовізуальних творів, відео- та аудіотворів на замовлення, ігор, включаючи постачання послуг з участі в таких іграх, постачання послуг з доступу до телевізійних програм (каналів) чи їх пакетів, крім доступу до телевізійних програм одночасно з їх транслюванням через телевізійну мережу тощо» [43]. Перелік електронних послуг є досить широким, проте, на нашу думку, необхідно звернути увагу на наведене вище визначення, запропоноване законодавством ЄС, що не містить конкретного переліку електронних товарів і послуг. Обмеження електронних послуг конкретним переліком, на нашу думку, може в найближчому майбутньому залишити неврегульованими новітні електронні послуги, що будуть виникати досить швидко, зважаючи на швидкі темпи розвитку галузі ІТ-діяльності.

Цим же законом врегульовується оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам. Закон викликає дискусії в українському суспільстві, оскільки наголошується на діях США, як реакцію на французький податок на доходи цифрових гігантів

(GAFA Tax) – запроваджено додаткове ввізне мито на французькі товари. Проте йдеться про різні податки. Якщо GAFA Tax є новим і суперечливим податком, що стягується з обороту великих цифрових компаній, ПДВ на електронні послуги є звичайною практикою ЄС, а його аналоги (податок з продажів та використання) застосовується в США. Дія таких норм може сприяти зростанню вартості електронних послуг для кінцевих споживачів, проте таке правове регулювання цілком відповідає світовій практиці. Електронні послуги оподатковуються ПДВ в державах ЄС та податками на продажі і використання в США за місцем знаходження споживача. Україна обрала шлях гармонізації законодавства із законодавством ЄС, тому гармонізація оподаткування ІТ-діяльності, зокрема в частині сплати ПДВ, є її складовою.

Сплата ПДВ за місцем споживання (країни призначення) сприятиме дотриманню правових принципів оподаткування ІТ-діяльності – нейтральності, справедливості, визначення податкової юрисдикції відповідно до місця призначення, а також забезпечить справедливий розподіл бюджетних надходжень та виконання фіскальної мети оподаткування.

До вступу в дію Закону №1525-IX від 03.06.2021 р. [43] компанії-нерезиденти не були платниками ПДВ чи жодних інших податків із електронних послуг, наданих в Україні. Це ставило в нерівні умови українських суб'єктів ІТ-діяльності, порівняно із іноземцями (порушення принципів нейтральності та справедливості), адже коли споживачі в Україні купували електронні послуги у нерезидентів, то ці дії не підлягали оподаткуванню на території України, хоча місце призначення такої послуги було в межах української податкової юрисдикції. В той же час, якщо така послуга була придбана у суб'єкта ІТ-діяльності, що є резидентом України, така операція підлягала оподаткуванню ПДВ, якщо не підпадала під податкову пільгу, передбачену пунктом 26<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України [90].



Так, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільнено від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті. До програмної продукції, згідно Податкового кодексу, відносяться: «результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів та доступу до них; примірники (копії, екземпляри) комп'ютерних програм, їх частин, компонентів у матеріальній та/або електронній формі, у тому числі у формі коду (кодів) та/або посилань для завантаження комп'ютерної програми та/або їх частин, компонентів у формі коду (кодів) для активації комп'ютерної програми чи в іншій формі; будь-які зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу комп'ютерних програм, права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу; криптографічні засоби захисту інформації» [90].

I. Андрущенко влучно наголошує, що оподаткування електронних послуг ПДВ та розподіл податку на прибуток згідно місць отримання прибутку (споживання електронних послуг), застосування новітніх податків на доходи цифрових компаній є результатом глобальної цифровізації економіки [3]. При цьому неоподаткування електронних послуг ПДВ не є гарантією зменшення їх вартості для українських споживачів. Проте, з правової точки зору, це суперечить принципу рівності та нейтральності, ставлячи вітчизняних суб'єктів ІТ-діяльності в нерівні умови, порівняно з іноземними, оскільки українські підприємці змушені додавати ПДВ до вартості послуг, а у випадку іноземних резидентів, це залишається на їх розсуд. Тому необхідність оподаткування ПДВ нерезидентів-постачальників електронних послуг не викликає сумнівів, проте необхідно при цьому забезпечити дотримання принципу ефективності оподаткування ІТ-діяльності. Реєстрація, процедура звітування та сплати ПДВ іноземними суб'єктами ІТ-діяльності мають бути спрощеними.

Згідно Закону №1525-IX [43] статтю 208 Податкового кодексу [90] було доповнено нормою, згідно з якою електронні послуги, які поставляються фізичним особам в Україні, оподатковуються в розмірі 20%. Тобто, великі іноземні онлайн-сервіси, що поширені серед українських споживачів, будуть платити ПДВ за послуги, надані на території України. Таким чином, нерезиденти, що є постачальниками електронних послуг фізичним особам в Україні, повинні зареєструватись платниками ПДВ, якщо сума наданих ними електронних послуг на території України перевищує суму еквівалентну 1 млн грн. згідно офіційного курсу Нацбанку на 31 грудня відповідного року. Санкція у випадку нереєстрації – штраф у тридцять розмірів мінімальної заробітної плати, що встановлена законом на 1 січня звітного року [43].

Закон №1525-IX [43] встановлює критерії визначення місцезнаходження споживачів електронних послуг, що відповідають дослідженій нами практиці ЄС та США. Якщо це суб'єкт підприємницької діяльності – його місцезнаходження визначається за місцем реєстрації як суб'єкта господарювання, а якщо це фізична особа, яка не зареєстрована суб'єктом господарювання – за місцем її фактичного знаходження. Законом встановлюються відомості, які враховуються для встановлення фактичного місцезнаходження фізичної особи: «якщо електронні послуги надаються засобами фіксованого зв'язку - фактичним місцезнаходженням фізичної особи - отримувача послуг вважається країна встановлення лінії фіксованого зв'язку; якщо електронні послуги надаються засобами рухомого (мобільного) зв'язку - фактичним місцезнаходженням фізичної особи - отримувача послуг вважається країна, яку ідентифікують за мобільним кодом країни SIM-карти; якщо електронні послуги надаються іншими засобами зв'язку, у тому числі з використанням картки доступу, - фактичним місцезнаходженням фізичної особи - отримувача послуг вважається країна, в якій розміщені такі інші засоби зв'язку або до якої надіслано карту доступу для її використання» [43]. Додатковими відомостями для встановлення місцезнаходження фізичної особи є платіжна адреса фізичної особи - отримувача послуг; банківські

реквізити, зокрема місце ведення банківського рахунка, використаного для розрахунку за електронні послуги; інша комерційно важлива інформація [43].

Таким чином, Закон №1525-IX [43] забезпечує дотримання основних принципів оподаткування, таких як рівність всіх платників податків та недопущення дискримінації, а також встановлення податків та зборів таким способом, що не впливає на конкурентоздатність платника податків. Адже до прийняття цього Закону, резиденти були поставлені в гірші умови, порівняно із суб'єктами електронної комерції нерезидентами, оскільки лише на перших було покладено обов'язок сплати ПДВ. Це могло стати причиною зменшення їх конкурентоздатності, порівняно із нерезидентами. Неоподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам є порушенням права людини на податки, адже надаючи такі послуги на території України, нерезиденти користуються інфраструктурою та суспільними благами, створеними за рахунок платників податків, при цьому, не беручи участь у їх створенні. Численні дискусії [91; 92], що ведуться в інформаційному просторі стосовно доцільності запровадження «податку на Гугл» в Україні не є доцільними, оскільки мова йде про різні податки – податок на цифрові послуги (DST) в розглянутих європейських країнах та ПДВ в Україні. Прийнятий в Україні законопроект стосовно «податку на Гугл» запроваджує механізм стягнення ПДВ із суб'єктів, які є платниками цього податку і в інших країнах, тобто цей законопроект є суттєвим необхідним кроком до гармонізації законодавства України із законодавством ЄС, а його положення цілком відповідають нормам Директив ЄС стосовно оподаткування цифрової економіки.

М.П. Кучерявенко наголошує на значному впливі криптовалют на економіку України. Причиною цього є широке розповсюдження цієї технології та зростання капіталізації криптовалют. Можливість обміну криптовалют на традиційні та отримання прибутку на криптовалютних біржах спричинили необхідність в розробленні підходів до правового регулювання категоріально-

понятійного апарату в сфері криптовалют та процедур проведення обмінних операцій, оподаткування отриманого прибутку тощо [252].

Згідно Закону України «Про Національний банк України», Національний банк монопольно здійснює емісію національної валюти України та організує готівковий грошовий обіг; грошовою одиницею України є гривня, а випуск та обіг на території України інших грошових одиниць і використання грошових сурогатів як засобу платежу забороняються [47]. Починаючи із 2014 року в Україні почали з'являтися роз'яснювальні документи стосовно правового регулювання криптовалют, де віртуальним валютам надавався різний статус, про що зазначалось раніше. Згідно індивідуальної податкової консультації від 30 листопада 2020 року [55], за чинними нормативними документами, «відображення в податковій декларації наявності у платника податків криптовалюти в криптогаманці чинним законодавством не передбачено. Водночас, при отриманні доходів від операцій з криптовалютою зазначені доходи відображаються у розділі II податкової декларації» [55]. Оподаткування криптовалюти, згідно з цим документом, відбувається за загальними правилами.

Судова практика стосовно криптовалюти в Україні досить суперечлива. В 2015 році Деснянський районний суд м. Чернігова визнав випуск та обіг криптовалюти на території України забороненим [131], посилаючись на ч. 2 ст. 32 Закону України «Про Національний банк України» [47]. В жовтні 2016 року у справі №753/599/16 [133] Апеляційний суд м. Києва встановив, посилаючись на лист Нацбанку № 29-208/72889 п [71], що випуск віртуальної валюти Bitcoin не має будь-якого забезпечення та юридично зобов'язаних за нею осіб, не контролюється органами державної влади жодної держави. Таким чином, суд визнав Bitcoin грошовим сурогатом, який не має забезпечення реальної вартості. Крім того, Bitcoin не є реччю в розумінні ст. 179 Цивільного кодексу України та не має ознак матеріального світу. Також, Bitcoin не є продукцією. Таким чином, суд прийшов висновку, що відсутні підстави для задоволення позовних вимог про зобов'язання передати товар у вигляді

цифрової продукції Bitcoin [133]. Тобто суд не визнав фактичного існування Bitcoin як об'єкта правовідносин.

13.10.2016 року, в Харківському окружному адміністративному суді відбувся розгляд справи (справа №820/5120/16 [96]) про скасування податкової консультації. В рішенні суд встановив, що операції з обміну традиційних валют на Bitcoin мають бути звільнені від ПДВ. При цьому суд послався на рішення Суду справедливості ЄС «Хедквіст проти Швеції» від 22.10.2015 року (при цьому, Суд Справедливості ЄС в цій постанові помилково названо Європейським Судом з прав людини: «Європейський суд з прав людини, у справі Хедквіст проти Швеції, своїм рішенням від 22.10.2015 року постановив, що операції з біткойнами та іншими віртуальними валютами на території Євросоюзу не повинні оподатковуватися податком на додану вартість. Таке рішення суду прирівнює віртуальні валюти до традиційних валют в плані оподаткування. Відповідно до постанови суду, операції з обміну традиційних валют на біткойни не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, оскільки правила ЄС забороняють стягнення такого податку з операцій з обміну валют, банкнот і монет. Крім того, рішення Європейського Суду вирішує питання про те, до яких видів активів необхідно відносити віртуальну валюту» [96]). Пізніше апеляційний суд підтвердив таку позицію та залишив рішення суду першої інстанції в силі та фактично визнав існування Bitcoin як традиційної валюти.

03.08.2017 року Святошинський районний суд м. Києва постановив ухвалу про тимчасовий доступ до речей у справі №759/11642/17 [132] («Справа мійнінгу на ІЕЗ ім. Патона»). Серед іншого в ухвалі було встановлено, що особи переслідували особисту корисливу зацікавленість з метою виготовлення та емісії грошових сурогатів криптовалюти «біткоїн», випуск та обіг якої на території України заборонений.

16 жовтня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду здійснив розгляд у справі № 820/5120/16. ТОВ «Єдинаркоїн» звернувся до ГУ ДФС у Харківській області з проханням надати

індивідуальну письмову податкову консультацію з питання оподаткування ПДВ операцій з віртуальними криптовалютами Aitibitcoin, E-dinar та іншими віртуальними валютами та території України. Фіскальна служба надала консультацію наступного змісту: «Якщо операції, що проводяться платником податків, не віднесені до операцій, що не є об'єктом оподаткування, не звільнені від оподаткування, або не є операціями, до яких застосовується нульова ставка та 7 відсотків, то вони підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за основною ставкою згідно ст. 194 ПК України. У разі відповідності віртуальних валют вимогам пп. 14.1.120, пп. 14.1.191, пп. 14.1.244, п. 14.1 ст. 14, пп. «а» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України, операції з постачання віртуальної криптовалюти E-dinar та інших віртуальних валют, місце постачання яких розташовано на митній території України, відповідно до ст. 186 Податкового кодексу України підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за правилами Розділу V ПК України». Суди першої та апеляційної інстанції відзначили, що ГУ ДФС у Харківській області в індивідуальних податкових консультаціях лише здійснив посилання на відповідні правові норми без відповідного їх аналізу, що не відповідає суті індивідуальних податкових консультацій, тому такі консультації були скасовані. Суд касаційної інстанції залишив рішення без змін [97].

24 грудня 2020 року Одеський окружний адміністративний суд розглянув справу № 420/7905/20 [110] за адміністративним позовом Громадянина Китайської народної республіки до Старшого інспектора з особливих доручень 1-го відділу управління протидії кіберзлочинам в Одеській області департаменту кіберполіції Національної поліції України про визнання дій протиправними та зобов'язання вчинити певні дії, в якій, серед іншого визнав, що криптоактиви є майном, оскільки вимога Старшого інспектора до криптовалютної біржі HUOBI GLOBAL заблокувати будь-які кошти позивача та його акаунт підпадають під визначення арешту на майно яке міститься у ст. 170 КПК України, «Арештом майна є тимчасове, до скасування у

встановленому цим Кодексом порядку, позбавлення за ухвалою слідчого судді або суду права на відчуження, розпорядження та/або користування майном, щодо якого існує сукупність підстав чи розумних підозр вважати, що воно є доказом кримінального правопорушення, підлягає спеціальній конфіскації у підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, третіх осіб, конфіскації у юридичної особи, для забезпечення цивільного позову, стягнення з юридичної особи отриманої неправомірної вигоди, можливої конфіскації майна. Арешт майна скасовується у встановленому цим Кодексом порядку» [61].

Таким чином, в судовій практиці відсутня єдність стосовно правової природи та оподаткування криптовалюти. Криптовалюта визнавалась майном, грошовим сурогатом, традиційною валютою тощо. Немає єдності в судовій практиці і стосовно того, чи є криптовалюта об'єктом цивільних прав. Проте, з аналізу судової практики України зрозуміло, що криптовалюта є об'єктом цивільних прав, а її обіг вимагає правового регулювання. Питання статусу та оподаткування криптовалюти в Україні тривалий час намагались врегулювати шляхом законодавчих процедур.

17 лютого 2022 року Верховною Радою було прийнято Закон України «Про віртуальні активи» [41]. Закон сформував правове поле ринку віртуальних активів (правовий статус, класифікація, права власності та інші ключові юридичні дефініції) та адаптував рекомендації FATF щодо фінансового моніторингу ринку віртуальних активів. Головною перевагою прийняття цього закону є нормативне визначення правового статусу віртуальних активів, що надасть змогу користувачам та учасникам ринку отримати належний юридичний захист. Таке централізоване законодавче регулювання ринку віртуальних активів є необхідним кроком для забезпечення фінансової безпеки в державі, зважаючи на широкі можливості відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансування злочинної діяльності та інших протиправних дій, що отримують суб'єкти використання таких активів. Суб'єкти ІТ-діяльності отримають можливість правового захисту віртуальних активів від зловживань та шахрайства, а наявність норм

правового регулювання цього виду діяльності стимулюватиме суб'єктів до створення нового і розвитку вже існуючого підприємництва в сфері віртуальних активів. Крім того, Закон «Про віртуальні активи» є необхідним етапом до забезпечення фіскальної мети оподаткування, адже криптокомпанії забезпечать суттєві фінансові надходження до державного та місцевих бюджетів, що є однією із важливих складових на шляху до реальної фіскальної децентралізації [80]. Закон набере чинності з дня набрання чинності законом України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами.

В Законі «Про віртуальні активи» замість терміну «криптовалюта» використовується термін «віртуальний актив», що визначається як «нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Існування та оборотоздатність віртуального активу забезпечується системою забезпечення обороту віртуальних активів. Віртуальний актив може посвідчувати майнові права, зокрема права вимоги на інші об'єкти цивільних прав» [41]. Крім того, поняття віртуального активу визначено в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [45], згідно з яким, це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей. Останнє визначення відповідає поняттю криптоактивів, запропонованому в ЄС [296] - цифрове вираження цінності або прав, які можуть передаватися та зберігатися в електронному вигляді, використовуючи технологію розподіленого реєстру або подібну технологію. На нашу думку, з метою уникнення колізій норм-визначень віртуальних активів, в Законі України «Про віртуальні активи» доречно використати визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню



розповсюдження зброї масового знищення» [45], оскільки воно відповідає європейській практиці, а також рекомендаціям FATF (Financial Action Task Force) [300], що визначає віртуальні активи як цифрове вираження вартості, якими можна торгувати або передавати їх у цифровому вигляді, і які можна використовувати для платежів або інвестицій, включаючи цифрові вираження вартості, які функціонують як засіб обміну, розрахункова одиниця та/або засіб збереження вартості.

Закон України «Про віртуальні активи» не містить норм правового регулювання оподаткування віртуальних активів, прикінцевими положеннями передбачено прийняття окремого закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами, після набрання чинності якого може вступити в дію Закон «Про віртуальні активи» [41]. Попередні законопроекти з цього приводу (№7183, №7183-1, №7246) було відхилено Верховною Радою України. Останніми були відхилені два законопроекти про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні: №9083 і №9083-1. Обидва законопроекти не містили обов'язку сплачувати податки з операцій обміну віртуальних активів на інші віртуальні активи. Так, у законопроектах передбачається окремий облік операцій з віртуальними активами для цілей податку на прибуток згідно з ставкою 18%, обидва документа передбачають пільговий період: у законопроекті №9083 - 5% до 31.12.2024 року, а у законопроекті №9083-1 - 0% до 31.12.2029 року. Також документи включають окремий облік для цілей сплати ПДФО: законопроект №9083 - 5% до прибутку від продажу, законопроект №9083-1 - 18% до прибутку чи 0% до 31.12.2029 року.

Наданим для ознайомлення в Верховній Раді України є Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [105] №2461 від 15.11.2019 р. Згідно проекту, віртуальний актив – «особливий вид майна, який є цінністю у цифровій формі, яка створюється, обліковується та відчужується

електронно. До віртуальних активів відносяться криптоактиви, токен-активи та інші віртуальні активи. Криптоактив – вид віртуального активу у формі токenu, який створюється, обліковується та відчужується в розподіленому реєстрі та не посвідчує майнових та/або немайнових прав власника криптоактиву» [105]. Об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств законопроект визначає прибуток від операцій з криптоактивами, який є позитивною різницею між доходом, отриманим платником податку від продажу криптоактивів та витратами, що пов'язані з їх придбанням та/або майнінгом, а фінансовий результат за операціями з криптоактивами визначається окремо від фінансового результату за іншими видами діяльності платника податку. До бази оподаткування для податку на доходи фізичних осіб включається інвестиційний прибуток від операцій з криптоактивами, який оподатковується за ставкою 5% строком на 5 років [105]. Тоді як загальна ставка – 18% [90]. Операції з продажу криптоактивів не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, що цілком відповідає європейській практиці, зокрема, рішенню Суду справедливості ЄС «Хедквіст проти Швеції» від 22.10.2015 року.

Проте виникає питання дотримання принципів рівності та нейтральності оподаткування, адже встановлення зниженої ставки податку для окремих суб'єктів ІТ-діяльності ставить їх в нерівне правове становище, порівняно як з іншими суб'єктами ІТ-діяльності, так і з платниками податку на доходи фізичних осіб, що не є суб'єктами ІТ-діяльності. Крім того, законопроект передбачає різні ставки для податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. Такий стан речей, на нашу думку, може призвести до зловживань та уникнення сплати податків суб'єктами ІТ-діяльності. Тому, на нашу думку, доречно виключити із проекту закону пункт 167.6. «5 відсотків - для інвестиційного прибутку від продажу криптоактивів строком на 5 років» з метою забезпечення дотримання принципів рівності та нейтральності в правовому регулюванні оподаткування криптовалюти в Україні.

14 серпня 2021 року набув чинності Закон «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 1667-ІХ. Закон запроваджує спеціальний правовий режим «Дія Сіті» та визначає організаційні, правові й фінансові засади його функціонування. До компаній-резидентів «Дія Сіті», серед іншого, будуть застосовуватись спеціальні умови оподаткування. Правовий режим «Дія Сіті» встановлюється на строк щонайменше 25 років з дня внесення до реєстру запису про її першого резидента. Набуття статусу резидента Дія Сіті за цим законом є добровільним. Резидент Дія Сіті – юридична особа, яка відповідно до цього Закону набула статусу резидента Дія Сіті та згідно з інформацією, що міститься у реєстрі Дія Сіті, перебуває у зазначеному статусі.

Закон передбачає надзвичайно широкий, проте обмежений, перелік видів діяльності, що можуть підпадати під спеціальний правовий режим, серед яких комп'ютерне програмування, видання програмного забезпечення, розповсюдження програмного забезпечення в електронній формі, освітня діяльність в галузі ІТ-діяльності, оброблення даних і пов'язана із цим діяльність, діяльність, пов'язана із кіберспортивними змаганнями, діяльність постачальників послуг із обігу віртуальних активів тощо [49].

Ключовою складовою такого спеціального правового режиму є особливий режим оподаткування резидентів Дія Сіті, проте прийнятий закон відсилає до норм Податкового кодексу, зміни до якого внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. № 1946-ІХ [42]. Вказаний правовий акт передбачає можливість для резидентів Дія Сіті добровільно обирати режим оподаткування – на загальних умовах (ставка податку на прибуток підприємств 18%) або на особливих умовах (ставка 9% за принципом податку на виведений капітал). При цьому, згідно Закону «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», резидентом спеціального правового режиму можуть бути лише юридичні особи, в той час як лівова частина ІТ-спеціалістів є фізичними-

особами підприємцями, що використовують спрощену систему оподаткування (друга або третя група платників єдиного податку).

Безумовно, в умовах сучасної цифровізації економіки, необхідно сприяти розвитку ІТ-сфери, в тому числі через пільгові режими оподаткування. Проте, на нашу думку, вказаний режим порушує основоположний принцип рівності платників податків та недопущення будь-яких проявів дискримінації, адже пільги поширюються не на всю ІТ-індустрію, а лише на резидентів Дія Сіті, що повинні відповідати вимогам, визначеним в статті 5 Закону «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні».

Таким чином, основними особливостями правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні є: гармонізація законодавства України із законодавством ЄС в сфері оподаткування ПДВ суб'єктів ІТ-діяльності із ухваленням Закону №1525-IX [43], що запроваджує оподаткування електронних послуг відповідно до місця отримання прибутку; відсутність спеціального законодавства в сфері оподаткування криптовалюти та, як наслідок, неоднозначна судова практика стосовно правового статусу таких віртуальних активів; запровадження спеціального правового режиму «Дія Сіті» для стимулювання розвитку ІТ-діяльності в Україні.

#### **Висновки до Розділу 4.**

1. Еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні включає два етапи: правове закріплення основних засад правового регулювання ІТ-діяльності для стимулювання її розвитку та відсутністю спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності; поява спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності. Другий етап еволюції характеризується активною законотворчою діяльністю в галузі оподаткування суб'єктів окремих видів ІТ-діяльності.

2. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового

регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства.

3. Для забезпечення дотримання принципів нейтральності та рівності оподаткування та зважаючи на значне поширення ІТ-діяльності в Україні, оподаткування такого виду діяльності необхідно здійснювати на основі принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

4. Податковий кодекс України необхідно доповнити статтею, що містить перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності, що включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» №1525-ІХ від 03.06.2021 р. відповідає світовій практиці (електронні послуги оподатковуються за місцем знаходження споживача в ЄС та США) та сприяє дотриманню ключових правових принципів оподаткування ІТ-діяльності, а саме: нейтральності, справедливості, визначення податкової юрисдикції відповідно до місця призначення, а також забезпечить справедливий розподіл бюджетних надходжень та виконання фіскальної мети оподаткування.

6. Неоподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам є порушенням права людини на податки, адже надаючи такі послуги на території України, нерезиденти користуються інфраструктурою та суспільними благами, створеними за рахунок платників податків, при цьому, не беручи участь у їх створенні, в той час як резиденти сплачують ПДВ, отримуючи більше податкове навантаження.

7. З метою уникнення колізій норм-визначень віртуальних активів та забезпечення правової визначеності, в Законі України «Про віртуальні активи» доцільно використати визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»: віртуальний актив - це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей.

8. З метою дотримання принципів рівності та нейтральності оподаткування необхідно виключити з проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами №2461 від 15.11.2019 р. пункт 167.6. «5 відсотків - для інвестиційного прибутку від продажу криптоактивів строком на 5 років», оскільки його наявність ставить в нерівне правове становище суб'єктів криптовалютної діяльності, порівняно із іншими платниками податків.

9. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. № 1946-IX порушує основоположний принцип рівності платників податків та недопущення будь-яких проявів дискримінації, оскільки пільги поширюються не на всю ІТ-індустрію, а лише на резидентів Дія Сіті.

## ВИСНОВКИ

Проведене комплексне порівняльно-правове дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності дає можливість зробити такі висновки, а також сформулювати рекомендації та пропозиції:

1. Нові види діяльності, що виникли у зв'язку із поширенням інформаційних технологій, включаючи електронну комерцію та криптовалютну діяльність, запропоновано об'єднати поняттям «ІТ-діяльність».

2. Запропоновано визначення ІТ-діяльності для мети оподаткування як цілеспрямованої, врегульованої нормами права, активності, по створенню суспільно значимих об'єктів засобами комп'ютерних технологій на основі математичних обчислень (алгоритмів), віртуальних активів, технологій розподіленого реєстру, цифрових записів, «хмарних» комп'ютерних обчислень, технологічних платформ, доменних імен, засобів індивідуалізації цифрових пристроїв тощо, що підлягає встановленню та утриманню податків.

3. Встановлено, що розвиток ІТ-діяльності сприяє зростанню інтернет-торгівлі, використанню електронних грошей із анонімними рахунками, розмиванню податкової бази, переведенню прибутків у юрисдикції із низьким податковим навантаженням тощо, що актуалізує проблему належного правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки ускладнює розподіл податкових прав між юрисдикціями різних держав.

4. Сформульовано висновок, що правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності повинно здійснюватись на основі відходу від концепції фізичної присутності суб'єкта на території певної держави для його оподаткування.

5. Виділено чотири основних етапи еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС: вироблення загальних правил і принципів правового регулювання ІТ-діяльності; поява перших національних

практик правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в європейських країнах; адаптація норм податкового права ЄС до мобільності та транскордонності ІТ-діяльності; пошук правових підходів до вирішення проблеми оподаткування прибутку від здійснення ІТ-діяльності в тих юрисдикціях, де він створюється.

6. Набуло розвитку положення про те, що правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності в країнах ЄС базується на наступних засадах: оподаткування ІТ-діяльності має здійснюватися на основі вже існуючих податків; результати ІТ-діяльності (електронні продукти) підлягають оподаткуванню як послуги, а не товари; ПДВ необхідно стягувати в місці знаходження споживача, а не продавця; прямі податки є юрисдикцією держав-членів ЄС; правила оподаткування ІТ-діяльності повинні перешкоджати застосуванню шкідливих податкових практик розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

7. Запропоновано класифікацію правових принципів оподаткування ІТ-діяльності на загальні, що застосовуються до правового регулювання всіх податкових правовідносин, в тому числі до оподаткування ІТ-діяльності (нейтральність, ефективність, визначеність і простота, дієвість і справедливість, гнучкість) та особливі, що мають ключове значення, зважаючи на особливості здійснення ІТ-діяльності (принцип визначення податкової юрисдикції, принцип безсторонності).

8. На основі аналізу правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в ЄС визначено його особливості: фундаментальне *реформування системи стягнення ПДВ* (оподаткування електронних послуг за місцезнаходженням покупця, запровадження системи *One Stop Shop*, що передбачає оподаткування продажів результатів ІТ-діяльності за місцем споживання та дозволяє суб'єктам здійснювати підприємницьку діяльність в будь-якій країні ЄС, не реєструючись в кожній юрисдикції та без необхідності вивчати норми правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в кожній з них); *правове регулювання прямого оподаткування* (пошук рішень для



оподаткування великих цифрових компаній, які можуть отримувати значні прибутки в тих юрисдикціях, де не мають фізичної присутності, серед яких запровадження податку для великих цифрових компаній, що дозволяє оподатковувати такі компанії за місцем отримання прибутку); *правове регулювання оподаткування криптовалют* (зміна ставлення державних регуляторів до феномену криптовалют від «незаконного платіжного засобу» до «перспективного фінансового інструменту»; прирівняння віртуальних валют до традиційних для мети оподаткування - операції з віртуальними валютами не підпадають під оподаткування ПДВ; визнання операцій з обміну віртуальних валют на традиційні поставкою послуг для мети оподаткування, що дозволяє дотримуватись загального правила, згідно з яким результати ІТ-діяльності оподатковуються як поставка послуг).

9. Показано, що система *One Stop Shop* забезпечує дотримання таких принципів оподаткування ІТ-діяльності, як нейтральність, оскільки гарантує нейтральність конкуренції суб'єктів ІТ-діяльності із різних країн; ефективність, оскільки мінімізує витрати на адміністрування ПДВ; визначення податкової юрисдикції, оскільки передбачає оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції країни отримання доходу; безсторонності, оскільки забезпечує однаковий розподіл прав на оподаткування між країнами ЄС.

10. В результаті дослідження еволюції правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США, запропоновано продемонструвати її трьома етапами, залежно від тлумачення правила постійного представництва, згідно з ключовими судовими прецедентами США: 1) визначення постійного представництва виключно як фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності в певному штаті; 2) усвідомлення необхідності зміни підходів до розуміння постійного представництва, а саме не обмеження його лише фізичною присутністю – визнання того, що веб-сайти, спрямовані на конкретну місцеву аудиторію, можуть бути аналогом фізичної присутності у штаті; 3) скасування обов'язковості правила фізичної присутності суб'єкта ІТ-діяльності для його оподаткування в штаті.

11. Зроблено висновок про конформістський підхід до правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США. Доведено, що політика США базується на невтручанні в закономірний розвиток ІТ-діяльності та мінімальному втручанні державних органів в цю галузь.

12. Встановлено, що застосування принципів правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, сформульованих в доповіді Білого Дому, було доречним на початковому етапі розвитку ІТ-діяльності та сприяло безперешкодному росту цієї галузі, проте їх використання на сучасному етапі суперечить фундаментальному принципу справедливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, оскільки принципове спрощення оподаткування мережі Інтернет, ставить в нерівні умови суб'єктів ІТ-діяльності та суб'єктів традиційної підприємницької діяльності, адже такі підприємці можуть займатись ідентичними видами діяльності і, при цьому, мати різне податкове навантаження.

13. Встановлено особливості правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в США: відсутність ПДВ та застосування податку з продажу і податку на використання; підхід до визначення поняття постійного представництва через достатній зв'язок (nexus), тлумачення якого еволюціонувало від акценту виключно на фізичній присутності до відміни необхідності фізичної присутності в певному штаті; оподаткування криптовалюти як майна податком на приріст капіталу.

14. Відміна правила фізичної присутності сприяє справедливому та рівноправному оподаткуванню суб'єктів ІТ-діяльності та традиційного бізнесу, а також суб'єктів підприємницької діяльності різного масштабу, і як наслідок, з позицій антропосоціокультурного підходу, забезпеченню дотримання права людини на податки.

15. Встановлено, що еволюція правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в Україні включає два етапи: правове закріплення основних засад правового регулювання ІТ-діяльності для стимулювання її розвитку та відсутністю спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності; поява

спеціальних норм щодо оподаткування ІТ-діяльності. Другий етап еволюції характеризується активною законотворчою діяльністю в галузі оподаткування суб'єктів окремих видів ІТ-діяльності.

16. Визначено, що правові принципи оподаткування ІТ-діяльності є детермінованими законами економіки керівними засадами правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, що забезпечують реалізацію інтересів суб'єктів ІТ-діяльності, держави та суспільства.

17. Доведено, що для забезпечення дотримання принципів нейтральності та рівності оподаткування та зважаючи на значне поширення ІТ-діяльності в Україні, оподаткування такого виду діяльності необхідно здійснювати на основі принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

18. Податковий кодекс України запропоновано доповнити статтею, що містить перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності, що включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення.

19. Доведено, що Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» №1525-IX від 03.06.2021 р. відповідає світовій практиці та сприяє дотриманню ключових правових принципів оподаткування ІТ-діяльності, а саме: нейтральності, справедливості, визначення податкової юрисдикції відповідно до місця призначення, а також забезпечить справедливий розподіл бюджетних надходжень та виконання фіскальної мети оподаткування.

20. Встановлено, що неоподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам є порушенням права людини на податки, адже надаючи такі послуги на

території України, нерезиденти користуються інфраструктурою та суспільними благами, створеними за рахунок платників податків, при цьому, не беручи участь у їх створенні.

21. Запропоновано з метою уникнення колізій норм-визначень віртуальних активів та забезпечення правової визначеності, в Законі України «Про віртуальні активи» використати визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»: віртуальний актив - це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися для платіжних або інвестиційних цілей.

22. Для забезпечення дотримання принципів рівності та нейтральності оподаткування запропоновано виключити з проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» №2461 від 15.11.2019 р. пункт 167.6. «5 відсотків - для інвестиційного прибутку від продажу криптоактивів строком на 5 років».

23. Обґрунтовано, що Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. № 1946-IX порушує основоположний принцип рівності платників податків та недопущення будь-яких проявів дискримінації, адже пільги поширюються не на всю ІТ-індустрію, а лише на резидентів Дія Сіті.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аліна А. С. Спадкування ІТ-об'єктів за сучасним цивільним законодавством : дис. д-ра філософії (081 Право). Одеса, 2020. 204 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12560>
2. Андрей Яворский. IT-отрасль 2021: что происходит в Украине и мире. URL: <https://interfax.com.ua/news/blog/755658.html>
3. Андрущенко И. НДС на электронные услуги – не новость для других стран. Почему в Украине с этим вопросы. URL: <https://finance.liga.net/ekonomika/opinion/nds-na-elektronnyye-uslugi-ne-novost-dlya-drugih-stran-pochemu-v-ukraine-s-etim-voprosy>
4. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць*. Вип. 604: Правознавство. Чернівці: Чернівецький нац.. ун-т, 2011. С.74-80.
5. Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*, 2015, № 5. С. 162-164. URL: [http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/07/5\\_2015.pdf#page=162](http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/07/5_2015.pdf#page=162)
6. Берназюк О. О. Цифрові технології у праві: тенденції та перспективи розвитку. дис.доктора юр. наук. Ужгород, 2021. 558 С.
7. Берназюк О.О. Цифрові технології у сфері публічного управління: визначення основних понять. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2017. Вип. 46. С. 109–113.
8. Белік І. Б. Правове регулювання оподаткування електронної комерції. Дис. канд. юрид. наук: 12.00.07, Міжрегіон. акад. упр. персоналом. К., 2013. 210 с.
9. Бодров В. Г. Податкове регулювання в умовах формування цифрової економіки в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. вип. 2. Лютий 2018. С. 30-37. DOI:10.33244/2617-5932.2.2018.30-37.

10. Борейко Н. Електронна комерція: загальна характеристика та особливості оподаткування. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. №1 (40). 2008. С. 106-111.
11. Борейко Н. М. Оподаткування електронної комерції. Дисертація канд. екон. наук; спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2015. 274 С.
12. Борейко Н. М. Щодо удосконалення контролю за здійсненням операцій у сфері електронної комерції. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів* : зб. матер. V наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. оподат. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. С. 68–73.
13. Боровский А. А., Лукьянова И. А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики. *Вестник ВГТУ*. 2019. №1 (36). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyi-suverenitet-gosudarstva-v-usloviyah-globalizatsii-ekonomiki>
14. Браславський Р.Г. Принципи податкового права України: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. д.ю.н. за спец. 12.00.07 / Запорізький нац.ун-т, Запоріжжя, 2019. 44 С. URL: [http://phd.znu.edu.ua/page//aref/07\\_2019/braslavs--kii--\\_avtoreferat.pdf](http://phd.znu.edu.ua/page//aref/07_2019/braslavs--kii--_avtoreferat.pdf)
15. Вавилов А.В., Ильин И.И. Пластиковые карты : принципы построения платежных систем / А. В. Вавилов, И. И. Ильин. М. : ИИЦ «Европиум-пресс», 2004. 124 с.
16. Вайцеховська О.Р. Фінансовий суверенітет держави як суб'єкта міжнародного фінансового права в умовах економічної глобалізації. *Альманах міжнародного права*. 2018. №1. С.24-28. URL: <https://drive.google.com/file/d/1nnrjOA8ZR-d8PCAAvXrChl4LFpUVB6fT/view>
17. Валько Д. В. Информационные технологии как вид экономической деятельности. *Междисциплинарный диалог: современные тенденции в общественных, гуманитарных, естественных и технических науках*. 2014. №1.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnye-tehnologii-kak-vid-ekonomicheskoy-deyatelnosti>

18. Васильева Н.М. Правовое регулирование налогообложения электронной коммерции: опыт зарубежных стран и России. *Публично-правовые исследования-2006*; под. ред. А.Н. Козырина. М., 2006. URL: <http://base.garant.ru/5406865/>

19. Васильєв Ю. Ю. Електронна комерція як інструмент просування товарів на ринку побутової техніки. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. №1 (2). С.29-34.

20. Вдовічена Л. І. Правове регулювання діяльності держави в сфері уникнення подвійного оподаткування : дис. канд. юр. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2012. 244 с. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70SnJGdTdpanZtYUk/view?resourcekey=0-5kdxejXWiPq-Bc6U2LGrYA>

21. Вдовічена Л.І. Податковий суверенітет та податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. *Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць*. Вип. 427: Правознавство. Чернівці: Рута, 2008. С. 89-94. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70ZlRqNjNVT1RwOFE/view?resourcekey=0-4GhKSeESbnIlQp-OiI8gUw>

22. Вінцова Д.С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування : дис. к.ю.н. за спец. 12.00.07 / Національний Юридичний Університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2015. 205 с. URL: [https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/Vincova\\_diss.PDF](https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.09/2016/Vincova_diss.PDF)

23. Водянніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз: Дис. к.ю.н. за спец. 12.00.11 / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ, 2016. 251 с. URL: [http://idpnan.org.ua/files/vodyannikov-o.yu.-printsip-podatkovoyi-nediskriminatsiyi-v-pravi-sot-ta-es-\\_porivnyalniy-analiz\\_-\\_d\\_.pdf](http://idpnan.org.ua/files/vodyannikov-o.yu.-printsip-podatkovoyi-nediskriminatsiyi-v-pravi-sot-ta-es-_porivnyalniy-analiz_-_d_.pdf)

24. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

25. Гаврилюк Р.О. Конституційно-правові принципи оподаткування суб'єктів податкових правовідносин. *Науковий вісник Чернівецького університету*: зб. наук. праць. 1999. Вип. 55: Правознавство. С. 71–74.
26. Гаркушенко О.М. Податки на продажі в цифрову епоху: уроки для України: науково-аналітична доповідь; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. К., 2018. 42 с. URL: [https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2019/02/Garkushenko\\_gotov.pdf](https://iie.org.ua/wp-content/uploads/2019/02/Garkushenko_gotov.pdf)
27. Геннадій Андрощук. Ефект пандемії Covid-19: цифрові технології - ключ до розвитку бізнесу. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/efekt-pandemiyi-covid19-cifrovi-tehnologiyi--klyuch-do-rozvitku-biznesu.html>
28. Германия признала биткоин законным платежным средством. URL: <https://forklog.com/germaniya-priznala-bitkoinzakonnym-platezhnym-sredstvom/>
29. Гетманцев Д. Как заставить платить налоги не только отечественную цифровую экономику. URL: [https://zn.ua/business/nalog-na-google-271945\\_.html](https://zn.ua/business/nalog-na-google-271945_.html)
30. Гетманцев Д. О. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, І. С. Беліцький. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
31. Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М.: Шаповалов Петров, 2017. 1088 с.
32. Головін Д. В. Правове регулювання територіальних податкових преференцій. PhD Thesis. Ірпінь, 2016. URL: [http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07\\_2016/golovin\\_aref.pdf](http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2016/golovin_aref.pdf)
33. Городиський М. П. Вплив COVID-19 на трансформацію економіки та бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 3. С. 14-22. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo\\_2020\\_3\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2020_3_5).
34. Данік Н. В. Криптовалюта: можливості розвитку чи загроза тінізації для України. *Інтелект XXI*. 2018. № 3. С. 149-154. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/int\\_XXI\\_2018\\_3\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/int_XXI_2018_3_33).



35. Данко Н. С. Перспектива оподаткування криптовалюти в Україні крізь призму міжнародного досвіду. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2018. № 9(3). С. 27-30. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj\\_2018\\_9\(3\)\\_\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_9(3)__8).
36. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения. Журнал российского права. 2002. № 4. С. 54-62.
37. Дмитрієва Н. О. Концептуальні засади розвитку електронної торгівлі в національній економіці : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Дмитрієва Н. О.; ВНЗ «Нац. акад. упр.». Київ, 2018. 329 с.
38. Договір про заснування Європейської Спільноти (консолідована версія станом на 1 січня 2005 року). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_017#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text)
39. Долгиева М.М. Зарубежный опыт правового регулирования отношений в сфере оборота криптовалюты. *Lex Russica*. 2018. № 10 (143). С. 116-129. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/zarubezhnyy-opyt-pravovogo-regulirovaniya-otnosheniy-v-sfere-oborota-kriptovalyuty>
40. ДПС. Інформаційний лист №4 (багатостороння конвенція MLI – наслідки для українських платників податків) від 04.03.2020 р. URL: <https://zakon.help/article/konvenciya-bagatostoronnya-konvenciya-mli?menu=246>
41. Закон України «Про віртуальні активи» № 2074-IX від 17.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Tex>
42. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 № 1946-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text>
43. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо скасування оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді виплати за виробництво та/або розповсюдження реклами, та удосконалення порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання нерезидентами електронних послуг фізичним особам» від 03.06.2021 № 1525-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1525-20#Text>

44. Закон України «Про електронну комерцію» № 675-VIII від 03.09.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>
45. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>
46. Закон України «Про Концепцію Національної програми інформатизації» від 04.02.1998 № 75/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80#Text>
47. Закон України «Про Національний банк України» № 679-XIV від 20.05.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
48. Закон України «Про національну програму інформатизації» від 04.02.1998 № 74/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74/98-%d0%b2%d1%80#text>
49. Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15.07.2021 № 1667-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>
50. Засенко О.Ю. Інтеграція Україна у систему електронної комерції Європейського Союзу. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.02 – світове господарство і міжнародні економічні відносини. - Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. Київ, 2019. 221 с.
51. Затонацька Т., Мельничук О. Особливості оподаткування суб'єктів ринку електронної комерції. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2016. №9 (186). С. 16-22.
52. Зимин В. В., Кулаков С. М., Зимин А. В. К развитию концептуальных основ управления ИТ-деятельностью. *Вестник Новосибирского государственного университета. Серія: Информационные технологии*. 2012. №10 (4). С. 29-39.

53. Ильичев С.К. Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции. М.: Маркет ДС, 2004. 188 с.
54. Исмайылов М. Э. О. Проблемы налогообложения электронной коммерции. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. №52. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogooblozheniya-elektronnoy-kommertsii>
55. Індивідуальна податкова консультація від 30.11.2020 р. № 4907/ПК/99-00-04-04-02-09. URL: <http://bud.in.ua/zakony/44-dfsu/620-30-11-2020-n-4907-ipk-99-00-04-04-02-09-shchodo-opodatkovannya-operatsij-z-kriptovalyuti-i-jikh-deklaruvannya>
56. Коннов О. Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М.: ИГП РАН, 2001. 185 с.
57. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. 25.03.1957. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_b06#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text)
58. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
59. Корень А.В. Налогообложение субъектов электронной коммерции: проблемы и перспективы: монография. Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2010. 176 с.
60. Королев Г.А. Основные аспекты налоговой политики Европейского союза. *Журнал АЮРМОСКВА*. М. 2016. URL: [https://nbpublish.com/library\\_get\\_pdf.php?id=29494](https://nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=29494)
61. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
62. Кудь, А. А. Феномен віртуальних активів: економіко-правовий аспект. *International Journal of Education and Science*. 2020. №3(3), Р. 30-42. URL: <https://ekrpoch.culturehealth.org/bitstream/lib/393/1/ijes.2020.3.3.pdf>
63. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: монография. Москва, 2009. 473 с.

64. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 536 с.
65. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. Х. : Легас ; Право, 2005. Т. 3 : Учение о налоге. 2005. 599 с.
66. Левицька Н. Використання цифрових технологій у праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 9. С. 165-169.
67. Липатова И.В. К вопросу теории развития системы налогообложения. *Аудиторские ведомости*. 2022. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-teorii-razvitiya-sistemy-nalogooblozheniya>
68. Липатова И.В. Тенденции формирования налоговых систем в условиях глобализации экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-formirovaniya-nalogovyh-sistem-v-usloviyah-globalizatsii-ekonomiki>
69. Лист від 19.06.2018 № 04/02/02-1909, «Про надання роз'яснення [щодо ліцензування діяльності у галузі криптографічного захисту інформації]» URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN046550>
70. Лист Національного банку України «Про визнання такими, що втратили актуальність, окремих листів Національного банку України» від 22.03.2018 № 40-0006/16290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v6290500-18#n602>
71. Лист Національного банку України «Щодо віднесення операцій з віртуальною валютою/криптовалютою "Bitcoin" до операцій з торгівлі іноземною валютою, а також наявності підстав для зарахування на поточний рахунок в іноземній валюті фізичної особи іноземної валюти, отриманої від продажу Bitcoin» від 08.12.2014 № 29-208/72889. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v2889500-14#Text>
72. Лифанов А.В. Тенденции развития финансового права в условиях цифровизации. *Международный журнал гуманитарных и естественных наук*. 2021. №11-4. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-razvitiya-finansovogo-prava-v-usloviyah-tsifrovizatsii>

73. Лобач О. М. Принципи права: особливості в податковому праві. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2018. Т. 1. С. 39-49. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAun\\_2018\\_1\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/NaUKMAun_2018_1_10)
74. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова; под. ред. д.ю.н. И.И. Кучерова. М.: ИД «Юриспруденция», 2012. – 160 с.
75. Маринчак Є.С. «Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою»: монографія / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ : [б. в.], 2019. 344 с. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r\\_81/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=DOC%2FREP0001115%2EPDF](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=VFEIR&P21DBN=VFEIR&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=DOC%2FREP0001115%2EPDF)
76. Маринчак Є.С. Співвідношення податкового суверенітету та податкової юрисдикції держави. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 8. С.157-160. URL: <http://www.pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/8/31.pdf>
77. Мелешенко И.П. Актуальные правовые проблемы международного налогообложения электронной коммерции: автореф. дис. к.ю.н. 12.00.14. / Москва, 2008. 22 с. URL: <https://www.dissercat.com/content/aktualnye-pravovye-problemy-mezhdunarodnogo-nalogooblozheniya-elektronnoi-kommertsii/read>
78. Минькович Т. В. Информационные технологии: понятийно-терминологический аспект. *ОТО*. 2012. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/informatsionnye-tehnologii-ponyatiyno-terminologicheskii-aspekt>
79. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>
80. Музыка-Стефанчук О.А., Отраднава О.О., Губерська Н.Л. Decentralization of power in Ukraine and in Europe: Security and Finance issues. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2020. Т.1 №32. С.351-359. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/2894>

81. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Європейське підґрунтя основних засад оподаткування. *Право і суспільство*. 2014. № 2. С. 200-204.
82. Назаров М. Діджиталізація та глобалізаційні тенденції трансформації оподаткування. *II Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів* (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. С. 381-386. URL: [https://congress.tax/wp-content/uploads/2021/12/2021\\_II\\_International\\_Tax\\_Congress\\_%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA.pdf](https://congress.tax/wp-content/uploads/2021/12/2021_II_International_Tax_Congress_%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA.pdf)
83. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з деяких питань оподаткування податком на додану вартість» від 27.04.2021 № 238. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0238201-21#Text>
84. Некрасов В. Розробник штучного інтелекту Родні Брукс: як 5G дозволить впливати на демографію і клімат. *Економічна правда*. 2019. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2019/05/10/647656/>
85. Овчаренко А. С. Оподаткування операцій із криптовалютами в Україні: сучасний стан та перспективи. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 236–239. URL: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/16114/1/Ovcharenko\\_236-239.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/16114/1/Ovcharenko_236-239.pdf)
86. Особенности налогообложения криптовалют по новому руководству налоговой службы США. URL: <https://bits.media/nalogovaya-sluzhba-ssha-vypustila-rukovodstvo-po-nalogooblozheniyu-kriptovalyut/>
87. Павленко Т.В. Регулювання криптовалют: досвід ЄС. URL: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/27\\_2019\\_ukr/52.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/27_2019_ukr/52.pdf)
88. Пинская М. Р., Цаган-Манджиева К. Н. Налогообложение доходов от деятельности, связанной с криптовалютами. *Экономика. Налоги. Право*. 2018. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-dohodov-ot-deyatelnosti-svyazannoy-s-kriptovalyutami>

89. План BEPS: Всемирное наступление на агрессивное налоговое планирование. URL: <http://www.roche-duffay.ru/articles/beps.htm>
90. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
91. Податок на Google: що змінить для українців ПДВ на послуги ІТ-гігантів. URL: <https://www.dw.com/uk/podatok-na-google-shcho-zminyt-dlia-ukraintsiv-pdv-na-posluhy-it-hihantiv/a-57780295>;
92. Податок на гугл: у пошуках логіки. URL: <https://espresso.tv/podatok-na-gugl-u-poshukakh-logiki>
93. Позняков С. Адміністративно-правові аспекти державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування електронної торгівлі. *Правова інформатика*. № 2 (14). 2007. С. 57-62.
94. Пономарева К.А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики. *Правоведение*. 2019. Т.63, № 1. С.157–171. URL: <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.108>
95. Порівняльний огляд іноземного законодавства щодо правового статусу цифрових грошей та державного регулювання криптовалютного бізнесу. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29283.pdf>
96. Постанова від 13.10.2016 в справі №820/5120/16 / Харківський окружний адміністративний суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/62079235>
97. Постанова від 16 жовтня 2020 року у справі № 820/5120/16 / Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92252875>
98. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року» від 03 березня 2021 р. № 179. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-nacionalnoyi-eko-a179>
99. Правове регулювання електронної комерції : монографія / [Л. Д. Тимченко, П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул та ін.] ; за ред. Л. Д. Тимченко. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України. 2008. С. 159.



100. Правовое регулирование криптовалютного бизнеса. URL: <https://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf>
101. Пралич И. Н. Электронная коммерция налогообложения. Томск, 2017. – 96 с. URL: <file:///E:/%D0%94%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F/%D0%BB%D1%96%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F/%D0%92%D0%A0.pdf>
102. Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 рр. : Закон України від 09 січня 2007 р. Відомості Верховної Ради. 2007. № 12. Ст. 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-16#Text>
103. Про схвалення Концепції Державної цільової програми створення та функціонування інформаційної системи надання адміністративних послуг на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 № 614-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/614-2013-p>
104. Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.09.2017 № 649-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80>
105. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» № 2461 від 15.11.2019. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=67423](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423)
106. Прокопенко Н. С. Оподаткування криптовалютного бізнесу: реалії і перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. №7. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/7\\_2018/3.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2018/3.pdf)
107. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005. 192 с.



108. Рарицька В. Б. Концепція податкового суверенітету в теорії суспільного договору. *Юридична Україна*. 2014. № 11. С. 25-30. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B0L3j-lsnD70NV9tYkxMS3ByVDA/view?resourcekey=0-ICJoCMfBBpvPgQHVeZ-URg>
109. Регулирование криптовалют. Исследование разных стран. URL: <http://www.eurasiancommission.org/ru/act/dmi/workgroup/Documents/digest/%D0%A0%D0%B5%D0%B3%D1%83%D0%BB%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%BA%D1%80%D0%B8%D0%BF%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D1%8E%D1%82%20%D0%B2%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%20%D0%BC%D0%B8%D1%80%D0%B0.pdf>
110. Рішення від 24 грудня 2020 року у справі № 420/7905/20. Одеський окружний адміністративний суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93786356>
111. Рішення Суду Справедливості Європейського Союзу щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із криптовалютами та коментар до нього URL: [https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo\\_ukrayini\\_2018.pdf](https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo_ukrayini_2018.pdf)
112. Родина Л. А. Специфика и проблемы налогообложения электронного бизнеса. *Вестник Омского университета. Серия «Экономика»*. 2010. № 4. С. 160-166.
113. Роз'яснення «Щодо правомірності використання в Україні «віртуальної валюти/криптовалюти» Bitcoin». НБУ, 10.11.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0435500-14#Text>
114. Рядінська В. О. Фінансово-правова природа Bitcoin та їх обіг в умовах правової невизначеності. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 5 жовтня 2016 р. / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. - Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С.188-192.

115. Самарин А.А. Право и экстерриториальность в условиях глобализации. *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2015. № 1 (102). С. 115-124.
116. Синюкий О.В. Високотехнологічне інформаційне право України : навчальний посібник. Харків : Право, 2010. 360 с.
117. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ. *Налоги и финансовое право*. 2009. № 8. С. 168-177.
118. Смичок Є.М. Вплив принципів податкового права на побудову галузі податкового законодавства. *Право України*. 2017. № 7. С. 83–89.
119. Смичок Є.М. Судова доктрина розумної економічної причини. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. Том 31 (70). № 5. 2020. С. 82-88.  
[http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/5\\_2020/5\\_2020.pdf#page=88](http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/5_2020/5_2020.pdf#page=88)
120. Солодан К. В. «Податок на Google» та забезпечення принципів рівності та справедливості в оподаткуванні. Збірник матеріалів IV Міжнародного правничого форуму «Права людини та публічне врядування», 21 травня 2021 р., м. Чернівці/ Уклад. І.В. Ковбас, П.І. Крайній. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича, 2021. С. 144-146.
121. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 3 (32). С. 59-64. URL: <http://pyuv.onua.edu.ua/index.php/pyuv/article/view/604/889>
122. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у США та країнах Європи: порівняльно-правове дослідження. *Право і суспільство*. 2018. № 2 (ч. 3). С. 133-138. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2\\_2018/part\\_3/27.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2_2018/part_3/27.pdf)

123. Солодан К.В. Поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. №8. С. 261-263. URL: [http://www.lsej.org.ua/8\\_2021/61.pdf](http://www.lsej.org.ua/8_2021/61.pdf)
124. Солодан К.В. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 1. С. 203-207. URL: [http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1\\_2022.pdf](http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1_2022.pdf)
125. Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р. Офіційний вісник України. 2013. № 44. Ст. 1581. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80#Text>
126. Тедеев А. А. Электронная коммерция (электронная экономическая деятельность): правовое регулирование и налогообложение. М. : Приор-издат, 2002. 224с.
127. Тедеев А.А. Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций - субъектов электронной коммерции. *Налоги и налогообложение*. 2004. №6. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=-2232](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=-2232)
128. Терентьева Л.В. Концепция суверенитета государства в условиях глобализационных и информационно-коммуникационных процессов. *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2017. №1. С.187-200. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-suvereniteta-gosudarstva-v-usloviyah-globalizatsionnyh-i-informatsionno-kommunikatsionnyh-protssessov>
129. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011).
130. Указ Президента України «Про заходи щодо розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі Інтернет та забезпечення широкого доступу до цієї мережі в Україні» від 31.07.2000 № 928/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928/2000#Text>

131. Ухвала № 46178057 від 30.01.2015 в справі № 750/727/15-к. Деснянський районний суд м. Чернігова. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/46178057/>
132. Ухвала від 03.08.2017 в справі №759/11642/17. Святошинський районний суд м. Києва. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/68107852>
133. Ухвала від 12.10.2016 в справі № №753/599/16. Апеляційний суд м. Києва. URL: <https://www.uacourt.openregister.info/tsyvilni-spravy-do-01-01-2019-1000/pozovne-provadzheniya-1042/inshi-spravy-pozovnogo-provadzheniya-1043?document=62052778>
134. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування. Дис. на здобуття наукового ступеня к. ю. н. за спец. 12.00.07./ Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2021. 302 С. URL: [https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk\\_Vita/Teoretychni\\_problemy\\_realizatsii\\_pryntsypiv\\_opodatkuвання.pdf?](https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk_Vita/Teoretychni_problemy_realizatsii_pryntsypiv_opodatkuвання.pdf?)
135. Форсюк В.Л. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5 (279). С. 190-195.
136. Фролова Л. В. Принципы налогообложения субъектов электронной коммерции. *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2009. №3. С. 190-192. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsiipy-nalogooblozheniya-subektov-elektronnoy-kommertsii>
137. Хаванова И. А. Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски. *Журнал российского права*. 2017. №12 (252). С. 81-91. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-yurisdiksiya-grani-vozmozhnogo-i-otsrochennyye-riski>
138. Цифрові активи та їх економіко-правове регулювання у світлі розвитку технології блокчейн : монографія / Александр Кудь, Микола Кучерявенко, Євген Смичок. Харків : Право, 2019. 384С.

139. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 824. URL: <http://lawlibrary.ru/izdanie2296467.html>
140. Шилин Л. И. Совершенствование налогообложения цифрового бизнеса. *Финансовые рынки и банки*. 2021. №8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-nalogooblozheniya-tsifrovogo-biznesa>
141. Юридична енциклопедія: В 6 т. /Редкол.: Ю70 Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. К.: «Укр. енцикл.», 1998. ISBN 966-7492-00-1. URL: <https://leksika.com.ua/legal/>
142. Яруллина Г. Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ. *Актуальные проблемы российского права*. 2016. №12. С. 65-72.
143. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Серія : Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 135-139. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn\\_2015\\_824\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2015_824_22).
144. A Dictionary of Business and Management (6 ed.)\_Edited by: Jonathan Law. URL: <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/acref/9780199684984.001.0001/acref-9780199684984-e-6313?rskey=ckvcuZ&result=1>
145. A Step Change in Tax Transparency, OECD Report for the G8 Summit, June 2013, URL: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf)
146. Act To Amend The Estates, Powers And Trusts Law, In Relation To The Administration Of Digital Assets. URL: [https://nyassembly.gov/leg/?default\\_fld=&leg\\_video=&bn=A09910&term=2015&Summary=Y&Memo=Y&Text=Y](https://nyassembly.gov/leg/?default_fld=&leg_video=&bn=A09910&term=2015&Summary=Y&Memo=Y&Text=Y)
147. Action Plan for anti-money laundering and counter-terrorist finance. URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attach>

ment\_data/file/517992/6-2118-Action\_Plan\_for\_Anti-Money\_Laundering\_\_web\_.pdf

148. Ad van Doesum. Fundamentals of the e-Commerce VAT Package. URL: <http://kluwertaxblog.com/2020/09/16/fundamentals-of-the-e-commerce-vat-package/>

149. Adam Smith Institute. Simpler Taxes: Tax Simplification as a Systematic Tax Policy. Briefing paper. URL: <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/simpler-taxes.pdf>

150. Ahmed Sami. Cryptocurrency & Robots: How to Tax and Pay Tax on Them (December 6, 2017). 69 South Carolina Law Review 697 (69 S.C. L. Rev. 697), URL: <https://ssrn.com/abstract=3083658>

151. Alber S. European Community Tax Law and Its Development in Light of the Recent Case Law of the European Court of Justice. *Fordham International Law Journal*. 1998. Vol. 22, Issue 3. P. 768-785.

152. Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance. URL: [http://www.courts.state.ny.us/Reporter/3dseries/2009/2009\\_29007.htm](http://www.courts.state.ny.us/Reporter/3dseries/2009/2009_29007.htm)

153. Application of FinCEN's Regulations to Persons Administering, Exchanging, or Using Virtual Currencies (FIN-2013-G001). The Financial Crimes Enforcement Network. URL: <https://www.fincen.gov/resources/statutes-regulations/guidance/application-fincens-regulations-persons-administering>

154. Assembly Bill No. 129. URL: [https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill\\_id=201320140AB129](https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill_id=201320140AB129)

155. Austan Goolsbee and Jonathan Zittrain, "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce," *National Tax Journal*, vol. 52 (September, 1999), pp. 413-428.

156. Bach, Stefan; Hubbert, Markus; Müller, Walter (2000) : Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Recent Developments, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 1861-1559, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 69, Iss. 4, pp. 657-678. URL: <http://dx.doi.org/10.3790/vjh.69.4.657>

157. Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
158. Basic Law for the Federal Republic of Germany, 23 May 1949. URL: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>
159. BEPS 2.0: Pillar One and Pillar Two. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/10/beps-2-0-pillar-one-and-pillar-two.html>
160. BEPS Actions. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
161. Bitcoin Regulation: Global Impact, National Lawmaking. URL: [https://forklog.com/pdf/FLC\\_Bitcoin\\_regulation\\_eng.pdf](https://forklog.com/pdf/FLC_Bitcoin_regulation_eng.pdf)
162. Bitcoin Start-Up Gets an Electronic Money License in Britain. *The New York Times*. URL: <https://www.nytimes.com/2016/04/06/business/dealbook/bitcoin-start-up-gets-an-electronic-money-license-in-britain.html>
163. Bitcoin Virtual Currency: Intelligence Unique Features Present Distinct Challenges for Deterring Illicit Activity. Federal Bureau of Investigation. URL: [https://www.wired.com/images\\_blogs/threatlevel/2012/05/Bitcoin-FBI.pdf](https://www.wired.com/images_blogs/threatlevel/2012/05/Bitcoin-FBI.pdf)
164. Bitcoins and the law: what's the position?. (2014). Lawyer 2B, 4. URL: <https://www.thelawyer.com/issues/12b-summer-2014/bitcoins-and-the-law-whats-the-position/>
165. Black's Law Dictionary (8th ed. 2004). p. 4568.
166. Burcu Kuzucu Yapar, Seda Bayrakdar, and Mustafa Yapar. "The Role of Taxation Problems on the Development of E-Commerce" *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 195, 2015. doi:10.1016/j.sbspro.2015.06.145
167. Business Laws inc., Corporate Counsel's Guide To Web Site Agreements. § 6:25 (2011) Eliminating The E-Commerce Sales Tax
168. By 2030, Bitcoin Could Be the Sixth Largest Reserve Currency in the World, Valuewalk. URL: <https://www.valuewalk.com/2017/02/bitcoin-replace-usd/>
169. California Governor Grants Bitcoin 'Legal Money' Status. *CoinDesk*. URL: <https://www.coindesk.com/california-governor-grants-bitcoin-legal-money-status>



170. Case C-264/14 Skatteverket v David Hedqvist. 2015. ECLI:EU:C:2015:718. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/txt/?uri=celex%3a62014cj0264>
171. Cashless economy від 09.11.2016. URL: [https://bank.gov.ua/admin\\_uploads/article/Cashless\\_economy\\_NBU\\_2016-04-26\\_pr.pdf](https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/Cashless_economy_NBU_2016-04-26_pr.pdf)
172. Catherine Chen. Taxation of Digital Goods and Services. URL: [https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4\\_chen.pdf](https://annualsurveyofamericanlaw.org/wp-content/uploads/2016/02/70-4_chen.pdf)
173. CFTC Asserts Jurisdiction Over Bitcoin Derivatives, SIDLEY (Oct. 15, 2015), <http://www.sidley.com/news/10-15-2015-derivatives-update>.
174. CFTC Orders Bitcoin Options Trading Platform Operator and its CEO to Cease Illegally Offering Bitcoin Options and to Cease Operating a Facility for Trading or Processing of Swaps without Registering. The U. S. Commodity Futures Trading Commission. URL: <https://www.cftc.gov/PressRoom/PressReleases/7231-15>
175. Cheng W., Brandi C. Governing digital trade – a new role for the WTO. Briefing Paper, 2019. No. 6. Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), Bonn. doi:10.23661/bp6.2019
176. Collin P., Colin N. Task Force on Taxation of the Digital Economy. Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy. January 2013. URL: [https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf).
177. Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple (notified under document C(2017) 5605) (Text with EEA relevance. ). C/2016/5605. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32017D1283>
178. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market URL:



[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/1\\_en\\_act\\_part1\\_v10\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf)

179. Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274, 279. 1977. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/430/274/>

180. Constitution of Switzerland. 1999. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Swiss\\_Federal\\_Constitution#:~:text=It%20came%20into%20force%20on,debated%20in%20the%20Federal%20Court.](https://en.wikipedia.org/wiki/Swiss_Federal_Constitution#:~:text=It%20came%20into%20force%20on,debated%20in%20the%20Federal%20Court.)

181. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2016.193.01.0001.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG)

182. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021L0514>

183. Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32002L0038>

184. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

185. COUNCIL DIRECTIVE 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax refunds. URL : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>

186. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32011L0096>

187. Спільна заява фінансових регуляторів щодо статусу криптовалют в Україні від 30.11.2017. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/spilna-zayava-finansovih-regulyatoriv-schodo-statusu-kriptoalyut-v-ukrayini>
188. DAC 7 at last? European Commission targets digital platforms and sharing services. URL: <https://danovky.cz/en/dac7-at-last-european-commission-targets-digital-platforms-and-sharing-services>
189. Dierickx D. Combatting Fiscal Fraud in E-Commerce by Creating - Internet Service Centers and Trust Labels. *TAX TRIBUNE. Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations*. 2011. № 28. С. 131–133. URL: [http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401\\_vl.pdf](http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_vl.pdf) ;
190. Digital Business in Germany: Overview. URL: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-637-9385?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-637-9385?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))
191. Digital business in Spain: overview. URL: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-013-3726?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-013-3726?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))
192. Digital product taxes URL: <https://help.shopify.com/manual/taxes/tax-on-digital-products>
193. Digital services tax. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>
194. Digital Single Market: bringing down barriers to unlock online opportunities. URL: [http://ec.europa.eu/priorities/digital-singlemarket\\_en](http://ec.europa.eu/priorities/digital-singlemarket_en)
195. Directive of the European Parliament and of the Council on certain aspects concerning contracts for the supply of digital content and digital services. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/PE-26-2019-INIT/en/pdf>
196. Doing Business in Italy: Overview. URL: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-500-7799?transitionType=Default&contextData=%28sc.Default%29>

197. Douglas Huenink (J.D. 2013, Wisconsin), Comment, Eliminating the E-commerce Sales Tax Advantage in the United States by Following in the Footsteps of the European Union, 31 Wis. Int'l L.J. 65 (2013). URL: [https://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/2014/03/weekly-student.html](https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2014/03/weekly-student.html)
198. Dr. Jörg Alt. Principles of taxation. URL: [https://www.academia.edu/33018579/Principles\\_of\\_Taxation](https://www.academia.edu/33018579/Principles_of_Taxation)
199. E.U. Representatives Clarify the Proposed Anti-Money Laundering Directive // Bitcoin Magazine. URL: <https://bitcoinmagazine.com/business/e-u-representatives-clarify-the-proposed-anti-money-laundering-directive-1470242294>
200. Eastern Tax Enlightenment. *The Wall Street Journal Europe*. 2003. P.74.
201. Emily L. Patch, Note, Online Retailers Battle with Sales Tax: A Physical Rule Living in a Digital World, 46 SUFFOLK U. L. REV. 673, 684–85 (2013). URL: [https://cpb-us-e1.wpmucdn.com/sites.suffolk.edu/dist/3/1172/files/2013/05/Patch\\_Note\\_Web.pdf](https://cpb-us-e1.wpmucdn.com/sites.suffolk.edu/dist/3/1172/files/2013/05/Patch_Note_Web.pdf)
202. English Oxford living dictionary. URL: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/blockchain>.
203. Eric C. Miller. Answering the call: South Dakota v. Wayfair, Inc. and a challenge to the physical presence rule. URL: <https://www.usd.edu/news/2019/south-dakota-law-review-publishes-first-issue-of-65th-volume>
204. Ethereum: Blockchain App Platform, ETHEREUM FOUND. URL: <https://www.ethereum.org/>.
205. EU Banking Regulator Issues Warning on Virtual Currencies. *CoinDesk*. URL: <https://www.coindesk.com/markets/2013/12/13/eu-banking-regulator-issues-warning-on-virtual-currencies/>
206. EU illegal State aid case against Apple in Ireland. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/EU\\_illegal\\_State\\_aid\\_case\\_against\\_Apple\\_in\\_Ireland](https://en.wikipedia.org/wiki/EU_illegal_State_aid_case_against_Apple_in_Ireland)
207. EU to find ways to make Google, Facebook and Amazon pay more tax. URL: <https://www.theguardian.com/business/2017/sep/21/tech-firms-tax-eu-turnover-google-amazon-apple>

208. European B2C E-commerce Report 2014. 40 p. URL : <http://www.ecommerce-europe.eu/website/documents /b2c-ecommerce-report-2014-light-346461464613>
209. European Central Bank. "Opinion of the European Central Bank CON/2016/49". 2016. URL: [https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en\\_con\\_2016\\_49\\_f\\_sign.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en_con_2016_49_f_sign.pdf)
210. European Commission, Time to Establish a Modern, Fair and Efficient Taxation Standard for the Digital Economy (COM/2018/146), 21 March 2018. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018DC0146>.
211. Europe's Effort to Raise Tax Bill on Google, Amazon Gains Momentum. URL: <http://fortune.com/2017/09/15/europe-raise-tax-bill-google-amazon-momentum/>
212. FATF. Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. 2019. FATF. Paris. URL: [www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Guidance-RBA-virtual-assets.html](http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Guidance-RBA-virtual-assets.html)
213. FinCEN Fines Ripple Labs Inc. in First Civil Enforcement Action Against a Virtual Currency Exchanger. The Financial Crimes Enforcement Network. URL: <https://www.fincen.gov/news/news-releases/fincen-fines-ripple-labs-inc-first-civil-enforcement-action-against-virtual#:~:text=in%20First%20Civil%20Enforcement%20Action%20Against%20a%20Virtual%20Currency%20Exchanger,-20150505.pdf%20121.45&text=WASHINGTON%2C%20DC%20%E2%80%93%20The%20Financial%20Crimes,today%20against%20Ripple%20Labs%20Inc.>
214. Fiscal Code of Germany. 1 October 2002. URL : [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/)
215. Framework for «Investment Contract» Analysis of Digital Assets. URL: <https://www.sec.gov/files/dlt-framework.pdf>
216. Framework for Global Electronic Commerce. White House. URL: <https://clintonwhitehouse4.archives.gov/WH/New/Commerce/read.html>

217. France vs. Google, April 2019, Administrative Court of Appeal, Case N° 17PA03065. URL: <https://tpcases.com/france-vs-google-april-2019-administrative-court-of-appeal-case-n-17pa03065/>
218. France vs. Google, July 2017, Administrative Court. URL: <https://tpcases.com/france-vs-google-july-2017/>
219. French parliament passes GAFA tax. URL: <https://www.jonesday.com/en/insights/2019/07/french-parliament-passes-gafa-tax>
220. Gafa tax: a major step towards a fairer and more efficient tax system. URL: <https://www.gouvernement.fr/en/gafa-tax-a-major-step-towards-a-fairer-and-more-efficient-tax-system>
221. GAO. Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain. GAO/GGD/OCE-00-165. 2000. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO/GGD/OCE-00-165>
222. George R. Zodrow. Network Externalities and Indirect Tax Preferences for Electronic Commerce. *International Tax and Public Finance*. 2003. vol. 10. pp. 83-84.
223. Glen Kessler. McConnell's Claim that There Are 'Nearly 10,000' Tax Codes Nationwide. *The Washington Post*. April 29, 2013. URL: [https://www.washingtonpost.com/blogs/fact-checker/post/mcconnells-claim-that-there-are-nearly-10000-tax-codes-nationwide/2013/04/26/a6b3bef4-aeaa-11e2-a986-eec837b1888b\\_blog.html](https://www.washingtonpost.com/blogs/fact-checker/post/mcconnells-claim-that-there-are-nearly-10000-tax-codes-nationwide/2013/04/26/a6b3bef4-aeaa-11e2-a986-eec837b1888b_blog.html)
224. Global E-Commerce and the Impact of COVID-19. URL: <https://infomineo.com/global-e-commerce-and-the-impact-of-covid-19/>
225. Global guide to M&A Tax: 2017 Edition. Belgium. URL: [https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/09/ma\\_-\\_belgium.pdf](https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/09/ma_-_belgium.pdf)
226. Google French Tax Court's Decision. URL: <https://www.wiltongroup.com/google-french-tax-courts-decision/>
227. Goolsbee A. In a World without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce. *The Quarterly Journal of Economics*. May 2000. vol. 115, №2. p. 561-576. URL: <https://www.jstor.org/stable/2587003>

228. Gov.uk. Revenue and Customs Brief 9: Bitcoin and other cryptocurrencies. 2014. URL: <https://www.gov.uk/government/collections/revenue-and-customs-briefs>
229. Governing the Internet: The Emergence of an International Regime. By Marcus Franda. Boulder, CO: Lynne Rienner. 2001. 255p. URL: [https://books.google.com.ua/books?id=kBiY5F1d0\\_oC&pg=PA237&lpg=PA237&dq=tax+on+the+use+of+the+internet+for+business+purposes+germany+2000&source=bl&ots=sw45ftvCBe&sig=ACfU3U3ZHOUvbpTsDtbEcvS9igEG3OCOPw&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwj117P73-zzAhWv14sKHQ14BEUQ6AF6BAgLEAM#v=onepage&q=tax%20on%20the%20use%20of%20the%20internet%20for%20business%20purposes%20germany%202000&f=false](https://books.google.com.ua/books?id=kBiY5F1d0_oC&pg=PA237&lpg=PA237&dq=tax+on+the+use+of+the+internet+for+business+purposes+germany+2000&source=bl&ots=sw45ftvCBe&sig=ACfU3U3ZHOUvbpTsDtbEcvS9igEG3OCOPw&hl=ru&sa=X&ved=2ahUKEwj117P73-zzAhWv14sKHQ14BEUQ6AF6BAgLEAM#v=onepage&q=tax%20on%20the%20use%20of%20the%20internet%20for%20business%20purposes%20germany%202000&f=false)
230. Greenberg A. Crypto Currency. *Forbes*. Apr. 20. 2011 URL: <https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html#12b48dc5353e>
231. H.R.3650 - Safe Harbor for Taxpayers with Forked Assets Act. URL: <https://www.congress.gov/bill/116th-congress/house-bill/3650?s=1&r=2>
232. Information technology (IT) industry market share in the United States from 2017 to 2021, by segment. URL: <https://www.statista.com/statistics/507389/united-states-it-market-share-breakdown/>
233. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>
234. International Shoe Co. v. Washington. URL: <https://www.lexisnexis.com/community/casebrief/p/casebrief-int-l-shoe-co-v-washington>
235. Internet et Entreprise mirage ou opportunité? URL: <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/014000664.pdf>
236. IRS Notice 2014-21. IRS Virtual Currency Guidance. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>

237. IRS Virtual Currency Guidance. The Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/virtual-currencies>
238. Isaac J. Morris. Creating an Online Internet Tax: A Complex Construction?, 2 NW. J. TECH. & INTELL. PROP. 291, 306. 2003. URL: <http://www.law.northwestern.edu/journals/njtip/v2/n2/v2n2.pdf>.
239. Jacob J. Yuan Becomes World's Fifth Reserve Currency, Can Bitcoin Be Sixth?, *Coin Telegraph*. URL: <https://cointelegraph.com/news/yuan-becomes-worlds-fifth-reserve-currency-can-bitcoin-be-sixth>
240. Jeffrey M. Stupak. The Internet Tax Freedom Act: In Brief. 2016. URL: <https://sgp.fas.org/crs/misc/R43772.pdf>
241. Joanna Plucinska. Google triumphs in French tax case URL: <https://www.politico.eu/article/google-triumphs-in-french-tax-case/>
242. Jordan Daci. Legal Principles, Legal Values and Legal Norms: are they the same or different? *Academicus International Scientific Journal*. Entrepreneurship Training Center Albania. 2010. issue 2. P. 109-115. URL: <https://ideas.repec.org/a/etc/journal/y2010i2p109-115.html>
243. Josh White. Apple wins EU state aid battle over Irish tax structure. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mhr5nzqyqhp0/apple-wins-eu-state-aid-battle-over-irish-tax-structure>
244. Judge Rules Bitcoin is Money in Coin.mx cases. *The Merkle*. URL: <http://themerke.com/judge-rules-bitcoin-is-money-in-coin-mx-cases/>
245. Judgment of 19 July 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Publié au Recueil numérique) ECLI:EU:C:2012:484. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-44/11&language=FR>
246. Judgment of 19 September 2000, Schmeink & Cofreth and Strobel (C-454/98, ECR 2000 p. I-6973) ECLI:EU:C:2000:469. URL: <https://app.lexploria.com/document/2980-judgment-of-the-court-of-19-september-2000-schmeink-cofreth-ag-co-kg-v-finanzamt-borken-and-manfred-strobel-v-finanzamt-esslingen>



247. Judgment of 22 May 2008, Ampliscientifica and Amplifin (C-162/07, ECR 2008 p. I-4019) ECLI:EU:C:2008:301. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62007CA0162&qid=1651825940387>
248. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015. Skatteverket v David Hedqvist. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>
249. Judgment Of The General Court (Seventh Chamber, Extended Composition) of 15 July 2020 in Cases T-778/16 and T-892/16/ URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&doclang=en>
250. Kathryn Zickuhr. Who's not Online and Why. *Pew Research Center*, Washington, DC, September 25, 2013. URL: <http://pewInternet.org/reports/2013/non-Internet-users.aspx>.
251. Kleinbard E. Stateless Income's Challenge to Tax Policy. *USC Legal Studies Research Paper*. 2011. № 11. pp. 54-60.
252. Kucheryavenko M. P. Cryptocurrencies: development, features and classification. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Vol. 3, is. 30. P. 371–378. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/17918?locale=en>
253. Lauren Joseph Wolongevicz. New Mexico Taxation & Revenue Department v. Barnesandnoble.com LLC: Reconsidering the Dormant Commerce Clause in an E-Commerce World, 91 DENV. U. L. REV. 741, 750 (2014). URL: <https://web.a.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=08839409&AN=99530187&h=9Q9tQK3pacLxY455DVhetqWnOU2lJsfC7jXK%2bJyYXdVEKADCSKLDOWMMJdc2mHZSJPiLXu5bqijVc5gjQbNIQ%3d%3d&crl=c&resultNs=AdminWebAuth&resultLocal=ErrCrlNotAuth&crlhashurl=login.aspx%3fdirect%3dtrue%26profile%3dehost%26scope%3dsite%26authtype%3dcrawler%26jrnl%3d08839409%26AN%3d99530187>
254. Legal regulation of operations with cryptic currencies in the European Union. URL: <https://www.ernitylaw.com/konsalting-kriptoalyut/blog-2017-09-29->



[blog2017-09-29-pravovoe-regulirovanie-kriptoalyutnyh-operatsij-v-evropejskom-soyuze/](https://blog2017-09-29-pravovoe-regulirovanie-kriptoalyutnyh-operatsij-v-evropejskom-soyuze/)

255. Lessambo Felix. International Aspects of the US Taxation System. 2016. URL: <https://link.springer.com/book/10.1057/978-1-349-94935-9>

256. Lexology. Bit Coins: Decrypting the Currency (Updated). 2016. URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d5826e83ff044c0998a182eb291c6196>

257. Lilian V. Faulhaber. Beware. Other nations will follow France with their own digital tax. URL: <https://www.nytimes.com/2019/07/15/opinion/france-internet-tax.html>

258. Lone S., Harboul N. & Weltevreden J.W.J. 2021 European E-commerce Report. Amsterdam/Brussels: Amsterdam University of Applied Sciences & Ecommerce Europe. 2021. URL: <https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2021/09/2021-European-E-commerce-Report-LIGHT-VERSION.pdf>

259. Lucas-Mas, Cristian Óliver, and Raúl Félix Junquera-Varela. Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency. 2021. Washington, DC: World Bank. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/35200/9781464816543.pdf?sequence=1>

260. Madeleine Simonek. Introduction to Swiss Tax Law. 2019. URL: <https://www.ius.uzh.ch/dam/jcr:c2df1b57-b613-47bf-a8f9-82e41b0de4aa/Introduction%20to%20Tax%20Law.pdf>

261. Manhattan U.S. Attorney Announces Forfeiture of \$28 Million Worth of Bitcoins Belonging to Silk Road. United States Department of Justice. URL: <https://www.justice.gov/usao-sdny/pr/manhattan-us-attorney-announces-forfeiture-28-million-worth-bitcoins-belonging-silk>

262. Marian O. Are Cryptocurrencies ‘Super’ Tax Havens? University of Florida Levin College of Law. Oct 2013. URL:

<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1365&context=facultypub>

263. Maurine Morgan P. Feitosa. The taxation of e-commerce in the digital era: common and civil law. *RDIET*. Brasília. 2018. V. 13. N1. p. 356 – 385. URL: <https://bdtd.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/10259/5996>

264. Memorandum opinion regarding the court's subject matter jurisdiction. United States District Court. URL: <http://ia600708.us.archive.org/31/items/gov.uscourts.txed.146063/gov.uscourts.txed.146063.23.0.pdf>

265. Merriam-Webster Dictionary. URL: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/standard#legalDictionary>

266. Michael Mazerov. Center On Budget And Policy Priorities, New York's "Amazon Law": An Important Tool For Collecting Taxes Owed On Internet Purchases 4. 2009. URL: <http://www.cbpp.org/files/7-23-09sfp.pdf>

267. Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer / European Commission. Fact Sheet. Brussels, 5 December 2017. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_16\\_3746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746)

268. Money laundering with digital currencies: working group established. URL: <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/money-laundering-digital-currencies-working-group-established>

269. Nakamoto S. Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. URL: <http://www.bitcoin.org/bitcoin.pdf>.

270. Natasha Lomas. France, Germany, Spain, Italy call for turnover tax for tech giants. URL: <https://techcrunch.com/2017/09/11/france-germany-spain-italy-call-for-turnover-tax-for-tech-giants/>

271. National Bellas Hess v. Department of Revenue. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/386/753/>

272. Neumark Fritz, McLure, Charles E. and Cox Maria S.. "Taxation". *Encyclopedia Britannica*, Invalid Date. URL: <https://www.britannica.com/topic/taxation>.

273. New York Codes, Rules and Regulations. Virtual Currencies. New York State Department of Financial Services. URL: [https://www.dfs.ny.gov/apps\\_and\\_licensing/virtual\\_currency\\_businesses/bitlicense\\_faqs](https://www.dfs.ny.gov/apps_and_licensing/virtual_currency_businesses/bitlicense_faqs)
274. Nicola Bilotta. Beyond the Digital Tax: The Challenges of the Eu’s Scramble for Technological Sovereignty. Istituto Affari Internazionali (IAI), URL: <https://www.iai.it/sites/default/files/iaip2014.pdf>
275. North America IT Services Market with COVID-19 Impact Analysis, by Service Type (Professional Services, Managed Services, and Telecom Services), Organization Size, Deployment Type, Business Function, and Vertical - Forecast to 2026. URL: <https://www.marketsandmarkets.com/Market-Reports/north-america-it-service-market-1769884.html>
276. Notice 2014-21. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>
277. OECD. Taxation and Electronic Commerce-Implementing the Ottawa Framework Conditions. OECD Publishing, Paris, 2001. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en>.
278. OECD. “Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris. 2014. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>
279. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015. URL: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
280. OECD. Tax Challenges of Digitalisation. Comments received on the request for input. Part II. 25 October 2017. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>.
281. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

282. OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
283. OECD Ministerial Conference "A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce" Ottawa, 7-9 October 1998 Conference Conclusions. URL: [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec\(98\)14/final&doclanguage=en](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec(98)14/final&doclanguage=en)
284. OECD releases BEPS 2.0 Pillar One Blueprint and invites public comments. URL: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/oecd-releases-beps-2-0-pillar-one-blueprint-and-invites-public-comments](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-beps-2-0-pillar-one-blueprint-and-invites-public-comments)
285. OECD. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. 2012. 160 p.
286. OECD. OECD delivers international standard for collection of VAT on crossborder sales. 2015. URL: <https://www.oecd.org/tax/oecd-deliversinternational-standard-for-collection-of-vat-on-cross-border-sales.htm>
287. OECD. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. URL: [www.oecd.org/tax/beps/statementby-the-oecd-g20-inclusiveframework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statementby-the-oecd-g20-inclusiveframework-on-beps-january-2020.pdf)
288. OECD. “Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, 2014, Paris. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>
289. Onn C.W., & Sorooshian S. Mini Literature Analysis on Information Technology Definition. *Information and Knowledge Management*. 2013. № 3. P. 139-140. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/234671309.pdf>
290. Opinion of the European Central Bank CON/2016/49. European Central Bank. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016AB0049&from=EN>

291. Ordinance of 27 November 2009 on Value Added Tax (Value Added Tax Ordinance, VAT Ordinance). URL: [https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1994/1464\\_1464\\_1464/en](https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1994/1464_1464_1464/en)
292. Ottawa Taxation Framework Conditions. 1998. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce\\_9789264189799-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en)
293. Overstock.com, Inc. v. New York State Department of Taxation and Finance. URL: <https://law.justia.com/cases/new-york/court-of-appeals/2013/33.html>
294. Porter S. US judge rules that Bitcoin counts as money. *Christian Science Monitor*. URL: <https://www.csmonitor.com/Business/2016/0920/US-judge-rules-that-Bitcoin-counts-as-money>
295. Principles of Taxation. *Britannica*. URL: <https://www.britannica.com/topic/taxation/Principles-of-taxation>
296. Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on Markets in Crypto-assets, and amending Directive (EU) 2019/1937. COM/2020/593 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0593>
297. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council 2016/0208 (COD). European Commission. URL: [https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016\\_208](https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016_208)
298. Questions and Answers: Action Plan to strengthen the fight against terrorist financing. European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_16\\_209](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_209)
299. Quill Corp. v. North Dakota. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/>
300. Regulation of Virtual Assets. *Paris, France, 19 October 2018*. URL: <https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/regulation-virtual-assets.html>
301. Reserve Requirement. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Reserve\\_requirement](https://en.wikipedia.org/wiki/Reserve_requirement)

302. Revenue and Customs Brief 9. 2014: Bitcoin and other cryptocurrencies. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies>
303. Revenue Ruling 2019-24. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rr-19-24.pdf>
304. Revised Uniform Fiduciary Access To Digital Assets Act. URL: <https://www.uniformlaws.org/committees/community-home?CommunityKey=f7237fc4-74c2-4728-81c6-b39a91ecdf22>
305. Robert W. Wood. Amazon Tax Attacks. *Forbes*. URL: <http://www.forbes.com/sites/robertwood/2011/03/15/amazon-tax-attacks/>
306. Sales Tax Rates By State. URL: <http://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>
307. Sally Jones and Shelley Rhoades-Catanach and Sandra Callaghan. Principles of Taxation for Business and Investment Planning 2020 Edition. URL: <https://ru1lib.org/book/5336156/b3944f>
308. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. Department of the Treasury Office of Tax Policy. November, 1996. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>
309. Silk Road (marketplace). URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Silk\\_Road\\_\(marketplace\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Silk_Road_(marketplace))
310. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:31977L0388>
311. Solodan K. Legal Models of IT Taxation. *European Journal of Law and Public Administration*. Romania. 2018. Volume 5. Issue 2. pp. 79-91. URL: <https://www.lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlp/article/view/861>

312. Solodan K. Legal regulation of cryptocurrency taxation in European countries. *European Journal of Law and Public Administration*, 2019. Volume 6. Issue 1. pp. 64 – 74. URL: <https://lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlp/article/view/1576>
313. South Dakota v. Wayfair Inc. URL: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)
314. South Dakota v. Wayfair: U.S. Supreme Court remote seller sales tax. URL: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/south-dakota-vs-wayfair-supreme-court-remote-seller-sales-tax>
315. St. Tammany Parish Tax Collector v. Barnesandnoble.com, 481 F. Supp. 2d 575 (E.D. La. 2007). URL: <https://casetext.com/case/taxation-v-barnesandnoblecom-llc>
316. State Aid: Commission Finds Luxembourg Gave Illegal Tax Benefits to Amazon Worth Around €250 Million. European Commission. 4 October 2017. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_17\\_3701](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3701).
317. State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth Up to €13 Billion. European Commission, 30 August 2016. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923).
318. State Regulation Changes the Game for Bitcoin Sellers in New Hampshire. CoinDesk. URL: <https://www.coindesk.com/state-regulation-changes-the-game-for-bitcoin-in-new-hampshire>
319. Stefanchuk, M.O., Muzyka-Stefanchuk, O.A., & Stefanchuk, M.M. Prospects of legal regulation of relations in the field of artificial intelligence use. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. 2021. № 28(1), P. 157-168.
320. Stjepan Gadžo. The Principle of ‘Nexus’ or ‘Genuine Link’ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. 2018. *Intertax*. Issue 3, pp. 194-209. URL: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.3/TAXI2018022>
321. Tanzi V. Globalization, Tax System and the Architecture of the Global Economic System. Inter-American Development Bank. 2005. URL: <http://www.idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=724426>.



322. Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-commerce. A report by the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits. 2001. URL: [www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf).
323. Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce. The Final Report by the TAG on Treaty Characterization of E-Commerce Payments of 1 February 2001. OECD. URL: [www.oecd.org/EN/documents/O..F.N--documents-101-nodirectorate-no-4-no-29.00.html](http://www.oecd.org/EN/documents/O..F.N--documents-101-nodirectorate-no-4-no-29.00.html)
324. Taxation of digital goods URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation\\_of\\_digital\\_goods](https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_of_digital_goods)
325. The "Bit Tax": The case for further research. URL: <https://cordis.europa.eu/article/id/6988-the-bit-tax-the-case-for-further-research>
326. The Cryptocurrency for Payments. LITECOIN. URL: <https://litecoin.org/>
327. The Internet Tax Freedom Act (ITFA; P.L. 105-277). URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-105publ277/html/PLAW-105publ277.htm>
328. The Internet Tax Nondiscrimination Act, S. 52. URL: [www.theorator.com/bills108/s52.html](http://www.theorator.com/bills108/s52.html).
329. The OECD Pillar 1 and 2 Blueprints. URL: <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2020/10/the-oecd-pillar-1-and-2-blueprints-on-a-page.html>
330. The People's Dictionary. URL: <http://www.dictionary.co.uk/browse.aspx?word=principle>
331. The State of Florida vs. Michell Abner Espinoza. Eleventh Judicial Circuit Court of Florida. 2016. URL: <https://www.documentcloud.org/documents/2998951-Read-the-Ruling.html>
332. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>



333. Tyler Pipe Indus., Inc. v. Wash. State Dept of Revenue, 483 U.S. 232, 234 (1987). URL: <https://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/483/232.html>
334. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. URL: <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210474047>
335. Uniform Money Services Act. Interim Regulatory Guidance. Washington State Department of Financial Institutions. URL: <https://www.dfi.wa.gov/documents/money-transmitters/virtual-currency-interim-guidance.pdf>
336. Uniform Sales And Use Tax Administration Act. URL: [https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/agreement/ssuta/ssuta-as-amended-2018-12-14.pdf?sfvrsn=8a83c020\\_6](https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/agreement/ssuta/ssuta-as-amended-2018-12-14.pdf?sfvrsn=8a83c020_6)
337. United States v. Faiella, 39 F. Supp. 3d 544, 545 (S.D.N.Y. 2014). URL: <https://casetext.com/case/united-states-v-faiella>
338. Van Doesum A. J., Van Kesteren H.W.M. and Van Norden G.J.: Fundamentals of EU VAT Law. Kluwer Law International. 2016. 584 p.
339. VAT: New rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds URL : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/legislation\\_recently\\_adopted/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm)
340. Victoria Fryer. Understanding COVID-19's Impact on Ecommerce and Online Shopping Behavior. URL: <https://www.bigcommerce.com/blog/covid-19-ecommerce/#covid-ecommerce-trends>
341. Virtual Currencies: Court Rules that Selling Bitcoin Is Not Money Transmitting and Selling Bitcoin to Criminals Is Not a Crime / Latham & Watkins While Collar Defense & Investigations Practice and Financial Institutions Group. URL: <https://www.lw.com/thoughtLeadership/virtual-currencies-court-rules-selling-bitcoin-money-transmitting-not-crime#:~:text=In%20dismissing%20charges%20that%20the,operation%20of%20a%20money%20transmitting%20%E2%80%9C>

342. Virtual currency schemes. European Central Bank. October 2012. URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

343. Wagenaar S., Steegstra F. Supervising companies with e-commerce activities. *TAX TRIBUNE. Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations*. 2011. № 28. C. 135. URL: [http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401\\_vl.pdf](http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1401_vl.pdf)

**ДОДАТОК**  
**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати  
дисертації:*

*публікації у фахових виданнях України:*

1. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у США та країнах Європи: порівняльно-правове дослідження. *Право і суспільство*, 2018. № 2 (ч. 3). С. 133-138. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2\\_2018/part\\_3/27.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2_2018/part_3/27.pdf)
2. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*, 2020. № 3 (32). С. 59-64. URL: <http://pyuv.onua.edu.ua/index.php/pyuv/article/view/604/889>
3. Солодан К.В. Поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*, 2021. №8. С. 261-263. URL: [http://www.lsej.org.ua/8\\_2021/61.pdf](http://www.lsej.org.ua/8_2021/61.pdf)

*Додаткові публікації:*

4. Solodan K. Legal Models of IT Taxation. *European Journal of Law and Public Administration*. Romania. 2018. Volume 5. Issue 2. pp. 79-91. URL: <https://www.lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlpa/article/view/861>
5. Kateryna Solodan. Legal regulation of cryptocurrency taxation in European countries. *European Journal of Law and Public Administration*, 2019. Volume 6. Issue 1. pp. 64 – 74. URL: <https://lumenpublishing.com/journals/index.php/ejlpa/article/view/1576>
6. Солодан К.В. Правові принципи оподаткування ІТ-діяльності в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 1. С. 203-207. URL: [http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1\\_2022.pdf](http://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/05/APP-1_2022.pdf)

**Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:**

7. Солодан К. Проблема оподаткування електронної комерції: основні підходи. *Juridică științifică în condițiile de integrare Europeană Ucraina și Moldova: repere moderne de dezvoltare juridică*, conferința internațională științifico-practică, 24-25 martie, 2017. Chișinău : S. n., 2017. P. 138-140. URL: <https://drive.google.com/file/d/1ykGC1G-v-fDVxg5gckJn0hN5FF69-18u/view>
8. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронного бізнесу. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 31 березня – 1 квітня 2017 р. Дніпро : ГО “Правовий світ”. 2017. С. 43 – 48. URL: [https://drive.google.com/file/d/1RdTY8yuqgs\\_mAGmHHNNSK6pgZi-0RBNv/view](https://drive.google.com/file/d/1RdTY8yuqgs_mAGmHHNNSK6pgZi-0RBNv/view)
9. Солодан К. В. Принцип мінімального втручання як основа правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21-22 квітня 2017 року. Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація “Істина”. 2017. Ч. 2. С. 58-61. URL: [https://drive.google.com/file/d/17P3JqUZBwqyq33sfNFCxkIv\\_ExqD-Rys/view](https://drive.google.com/file/d/17P3JqUZBwqyq33sfNFCxkIv_ExqD-Rys/view)
10. Солодан К. В. Концепція жорсткого державного регулювання електронних економічних відносин як основа правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Стратегії розвитку та пріоритетні завдання юридичної науки* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 9 – 10 червня 2017 р. К. : Науково-дослідний інститут публічного права. 2017. С. 65 – 69. URL: [https://drive.google.com/file/d/1bMPSLgrNCHak08ViS7Zew2H\\_TCRreE7Rh/view](https://drive.google.com/file/d/1bMPSLgrNCHak08ViS7Zew2H_TCRreE7Rh/view)
11. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в країнах Європи. *Права людини та публічне врядування*. Збірник матеріалів всеукраїнського форуму, 15 березня 2018 р. Чернівці : Технодрук, 2018. С. 145-148. [https://drive.google.com/file/d/1iqH5zbQXOxqVmFm4pGRE\\_wCuLoc6g7ZL/view](https://drive.google.com/file/d/1iqH5zbQXOxqVmFm4pGRE_wCuLoc6g7ZL/view)

12. Солодан К.В. Оподаткування ІТ-діяльності на місцевому рівні в Швейцарії. *Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності* : збірник матеріалів круглого столу, 30 березня 2018 р. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2018. С. 133-139. URL: [https://drive.google.com/file/d/1n2PAPHSTe8OzqJJq4HjQRMA2BJlp\\_EVp/view](https://drive.google.com/file/d/1n2PAPHSTe8OzqJJq4HjQRMA2BJlp_EVp/view)
13. Kateryna Solodan. Legal Models of IT Taxation. *10th LUMEN International Scientific Conference Rethinking Social Action. Core Values in Practice. Ethical and Social Dimensions on Public Administration and Law*, April 26-29<sup>th</sup> 2018, Suceava, Romania. Lumen Conference Centre. 2018. P. 289. <https://drive.google.com/file/d/1scw1aNf8uemcUb-SjFrW3kYZJ5gd3G6z/view>
14. Солодан К. В. Особливості судової практики щодо оподаткування ІТ-діяльності. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні*: Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 18-19 жовтня 2018 р. Чернівці, 2018. С. 250-252. URL: [https://drive.google.com/file/d/119Tk-szl94IBl2G8uJZNmc-gve\\_1GFbu/view](https://drive.google.com/file/d/119Tk-szl94IBl2G8uJZNmc-gve_1GFbu/view)
15. Солодан К. В. BEPS як інструмент захисту прав платників податків в ІТ-сфері. *Анти-BEPS та захист прав платників податків*: III міжнародна конференція, 1 березня 2019 року. Київ, 2019. С. 82-87. URL: <https://drive.google.com/file/d/1WtqVFykPbd2SYLn2muvVeUpADaH4ElNo/view?usp=sharing>
16. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування криптовалюти та право людини на податки. *Права людини та публічне врядування*: збірник матеріалів II всеукраїнського правничого форуму, 15 травня 2019 року. Чернівці: Технодрук, 2019. С. 121-123. URL: <https://drive.google.com/file/d/1ZPpu95q6j2rxUgQscg84gKEFLh4IHAE/view>
17. Солодан К. План BEPS як інструмент вирішення проблем правового регулювання оподаткування електронної комерції. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети*: збірник матеріалів II міжнародної науково-практичної конференції, 4–5 липня 2019 року. Київ, 2019.

- С. 83-86. URL: <https://drive.google.com/file/d/1Q2tm5abLkIVMLnHufgV0PdcteWpNZOrL/view>
18. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування криптовалюти: європейська судова практика. *Сучасні виклики та актуальні проблеми судової реформи в Україні*: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 24-25 жовтня 2019 р. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2019. С. 214-217. URL: [https://drive.google.com/file/d/1Gu9MjZ0I0A\\_bvue6Xi3Npi-6WSnKuXGX/view](https://drive.google.com/file/d/1Gu9MjZ0I0A_bvue6Xi3Npi-6WSnKuXGX/view)
19. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в країнах ЄС: відповідь на виклики часу. *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 5-6 лютого 2021 р. Дніпро, 2021. С. 51-56. URL: <https://drive.google.com/file/d/1kC0Piwvxeefo4d2XyZ09CVwZlpCYgGpw/view?usp=sharing>
20. Солодан К. В. «Податок на Google» та забезпечення принципів рівності та справедливості в оподаткуванні. *Права людини та публічне врядування*: збірник матеріалів IV Міжнародного правничого форуму, 21 травня 2021 р. Чернівці: ЧНУ ім. Юрія Федьковича, 2021. С. 144-146. URL: <https://law.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/Prava-liudyny-ta-publichne-vriaduvannia-2021.pdf>



**Акт**  
**про впровадження результатів дисертаційного дослідження К.В. Солодан на тему: «Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження» у діяльність Чернівецького окружного адміністративного суду**

30 травня 2022 року

Чернівецький окружний адміністративний суд у складі: голови суду – Олега БОДНАРЮКА, керівника апарату суду – Олександра КРАВЧУКА, заступника керівника апарату суду – Андрія СКРИПНИЧУКА склали цей Акт про те, що розглянувши результати дисертаційного дослідження Катерини Володимирівни Солодан на тему: «Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження», поданої на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Звертаємо увагу на те, що положення дисертаційної роботи мають актуальні пропозиції для внесення змін у норми Податкового кодексу України, що стосуються:

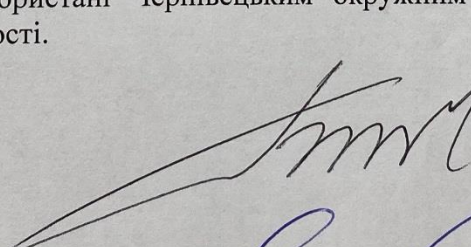
- доповнення вказаного нормативно-правового акту статтею, що містить перелік принципів оподаткування ІТ-діяльності, що включає принципи нейтральності, ефективності, визначеності і простоти, дієвості і справедливості, гнучкості, визначення податкової юрисдикції відповідно до країни призначення;

- виключення з проекту закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» №2461 від 15.11.2019 р. пункт 167.6. «5 відсотків - для інвестиційного прибутку від продажу криптоактивів строком на 5 років» з метою забезпечення дотримання принципів рівності та нейтральності оподаткування.

Також важливе практичне значення має аналіз судової практики в сфері правової природи та оподаткування криптовалюти. Актуальним є аналіз правових принципів оподаткування ІТ-діяльності.

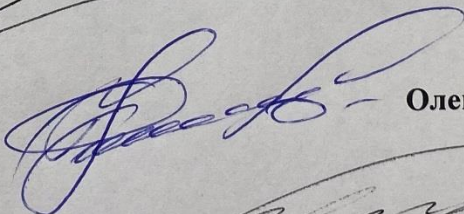
Результати дисертаційного дослідження К.В. Солодан: «Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження» є актуальними та можуть бути використані Чернівецьким окружним адміністративним судом в практичній діяльності.

Голова суду



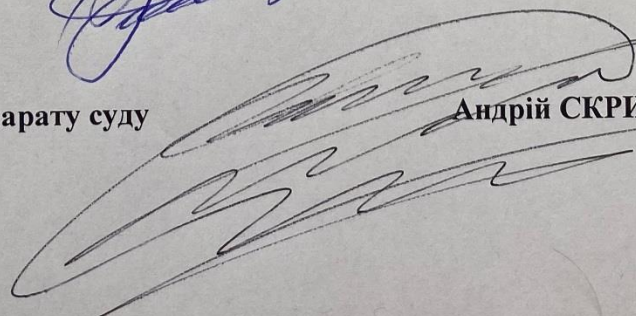
Олег БОДНАРЮК

Керівник апарату суду



Олександр КРАВЧУК

Заступник керівник апарату суду



Андрій СКРИПНИЧУК



ЗАТВЕРДЖУЮ

декан юридичного факультету,  
доктор юридичних наук, доцент,**Віталій ВДОВІЧЕН**«14» серпня 2022 р.

АКТ

**Про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
К.В. Солодан на тему «Правове регулювання оподаткування ІТ-  
діяльності: порівняльно-правове дослідження» в освітній процес  
юридичного факультету Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича**

Комісія у складі: першої заступниці декана юридичного факультету, кандидата юридичних наук, доцента О.В. Меленко (голова комісії), кандидата юридичних наук, доцента кафедри публічного права І.І. Бабіна, кандидата юридичних наук, доцента кафедри публічного права Л.І. Вдовіченої склала цей акт про те, що результати наукового дослідження Солодан Катерини Володимирівни на тему «Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження» впроваджені в освітній процес юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича.

Комісія розглянула наукові публікації Солодан К.В.: Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції у США та країнах Європи: порівняльно-правове дослідження. *Право і суспільство*, 2018. № 2 (ч. 3). С. 133-138.; Solodan K. Legal Models of IT Taxation. *European Journal of Law and Public Administration*. Romania. 2018. Volume 5. Issue 2. pp. 79-91.; Kateryna Solodan. Legal regulation of cryptocurrency taxation in European countries. *European Journal of Law and Public Administration*, 2019. Volume 6. Issue 1. pp. 64 – 74. Солодан К. В. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в Сполучених Штатах Америки: аналіз ключових прецедентів. *Прикарпатський юридичний вісник*, 2020. № 3 (32). С. 59-64.; Солодан К.В. Поняття ІТ-діяльності для мети оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*, 2021. №8. С. 261-263.;

За результатами проведеної роботи комісією встановлено:

1. Теоретичні та практичні питання теми дисертації К.В. Солодан досліджувалися в межах наукових проблем № ДР0116U003683 «Природа публічного права», що вирішувалась кафедрою публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича у 2016-2020 рр. та №0120U105707 «Публічне право як цінність», яка досліджується кафедрою з 01.01.2021 року.

2. Подане дисертаційне дослідження К.В. Солодан містить науково обґрунтовані теоретичні положення і практичні рекомендації, запроваджені для використання в освітньому процесі юридичного факультету, зокрема при викладанні дисциплін «Фінансове право», «Податкове право ЄС/EU Tax Law», «Податкове та митне право», а також у процесі підготовки навчально-



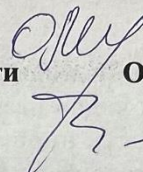
методичних матеріалів, які можуть бути рекомендовані для вивчення під час самостійної роботи студентів та аспірантів.

**Голова комісії:**

**Перша заступниця**

**декана юридичного факультету,**

**заступниця з навчально-методичної роботи**



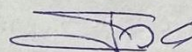
**Оксана МЕЛЕНКО**

**Члени комісії:**

**Заступник декана**

**юридичного факультету**

**з навчально-організаційної роботи**



**Віталій ГОРДСЄВ**

**Кандидат юридичних наук,**

**доцент кафедри публічного права**



**Лідія ВДОВЧЕНА**