

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2023. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.8.18>

УДК 336.221+336.227

*А. В. Максименко,
к. е. н., доцент,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7122-0332>*

ТРАНСКОРДОННЕ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВИХ ПОСЛУГ

*A. Maksymenko,
PhD in Economics, Associate Professor, Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman, Ukraine, Kyiv*

CROSS-BORDER TAXATION OF DIGITAL SERVICES

У статті актуалізовано проблематику податкового адміністрування та новітні регуляторні практики оподаткування цифрових послуг. Встановлено, що транскордонне оподаткування цифрових послуг реалізується у формі податку на цифрові послуги (DST), який є податком на валові доходи великих цифрових компаній. У світлі європейської податкової реформи, спрямованої на створення справедливої та ефективної податкової системи в цифровій економіці, проаналізовано поточну практику запровадження податку на цифрові послуги в країнах-членах ЄС. Доведено необхідність оподатковувати компанії на основі їх цифрової присутності. Аргументовано необхідність запровадити глобальний мінімальний податок. Встановлено, що відсутність чіткості стратегії трансформації податкових систем та недостатня узгодженість між міжнародними організаціями є основними причинами того, чому деякі країни оподатковують цифрові послуги в односторонньому порядку. Розглянуто деякі полемічні положення щодо збільшення вартості цифрових послуг кінцевих споживачів через введення податку.

The article updates the issues of tax administration and the latest regulatory practices of taxation of digital services. Cross-border taxation of digital services has been established in the form of the Digital Services Tax (DST), which is a tax on the gross receipts of large digital companies. In the light of the European tax reform aimed at creating a fair and efficient tax system in the digital economy, the current practice of introducing a tax on digital services in EU member states is analyzed. The European Commission has proposed a tax code that will allow European countries to collect taxes from digital companies that operate in the market of European countries. It has been proven necessary to tax companies based on their digital presence and to develop a method of measuring user participation that will help determine the impact of their activity on the company's profits. The need to introduce a global minimum tax is argued. It has been established that the lack of clarity of the strategy for the transformation of tax systems and insufficient coordination between international organizations are the main reasons why some countries tax digital services unilaterally. It was found that the implemented taxes on digital services differ significantly in their structure. In Austria and Hungary only income from online advertising is taxed, in France the tax base is much broader, including income from the provision of a digital interface, targeted advertising and the transmission of data collected about users for advertising purposes. Tax rates range from 1.5% in Poland to 7.5% in Hungary and Turkey.

Some polemical provisions regarding the increase in the cost of digital services for end users due to the introduction of a tax on digital services are considered. The result can be either a decrease in the demand for taxable services, or a partial transfer of the tax burden to end users of third-party products and services. At the same time, the impact of the tax on digital services on prices for consumers will not be as directly proportional and unambiguous as, for example, the impact of VAT on services provided electronically. Assessment of the impact of the tax requires further research.

Ключові слова: *податок на цифрові послуги, транскордонне оподаткування, цифрові компанії, ТНК, торгівля цифровими послугами*

Keywords: *tax on digital services, cross-border taxation, digital companies, TNC, trade in digital services*

Постановка проблеми. Цифровізація економіки та транскордонна торгівля спричинили нові виклики: з одного боку, змусили компанії шукати нові конкурентні переваги в цифровому просторі, а з іншого - надали їм більше можливостей уникнути оподаткування. Існуюча міжнародна податкова система була розроблена в епоху фізичної торгівлі та дозволяє урядам оподатковувати лише ті фірми, які фізично присутні в їхніх країнах. Згідно з чинними міжнародними правилами оподаткування, транснаціональні корпорації зазвичай сплачують податок на прибуток підприємств там, де відбувається виробництво, а не там, де знаходяться споживачі або, особливо для цифрового сектора, користувачі. Однак як свідчать дані, через цифрову економіку компанії (опосередковано) отримують дохід від користувачів за кордоном, але без фізичної присутності не підлягають оподаткуванню податком на прибуток підприємств у цій іноземній країні. Отже, вирішення цього питання є актуальним питанням сьогодення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості цифрової торгівлі як новітнього феномена світової економіки знайшли своє відображення в публікації Котіна, Г., Степура, М., Поливана, Ю. Е. Асен, О.В. Вієцька, А.С. Овчаренко, Крістіан Н. Онєгбуле, Ж. Сабо, К.В. Солодан, К. Шпенгель та інші. Однак ряд аспектів цієї багатогранної наукової проблеми залишається недостатньо розкритим, зокрема необхідність формування новітньої парадигми податкової політики в сучасних умовах цифрових трансформацій залишаються поза їхньою увагою. Проблема реформування оподаткування цифрових послуг зумовлена тим, що ні в теоретичних дослідженнях, ні у світовій практиці немає адекватного загальновизнаного інструменту (податку), який би передбачав справедливе податкове навантаження на доходи, отримані від надання цифрових послуг.

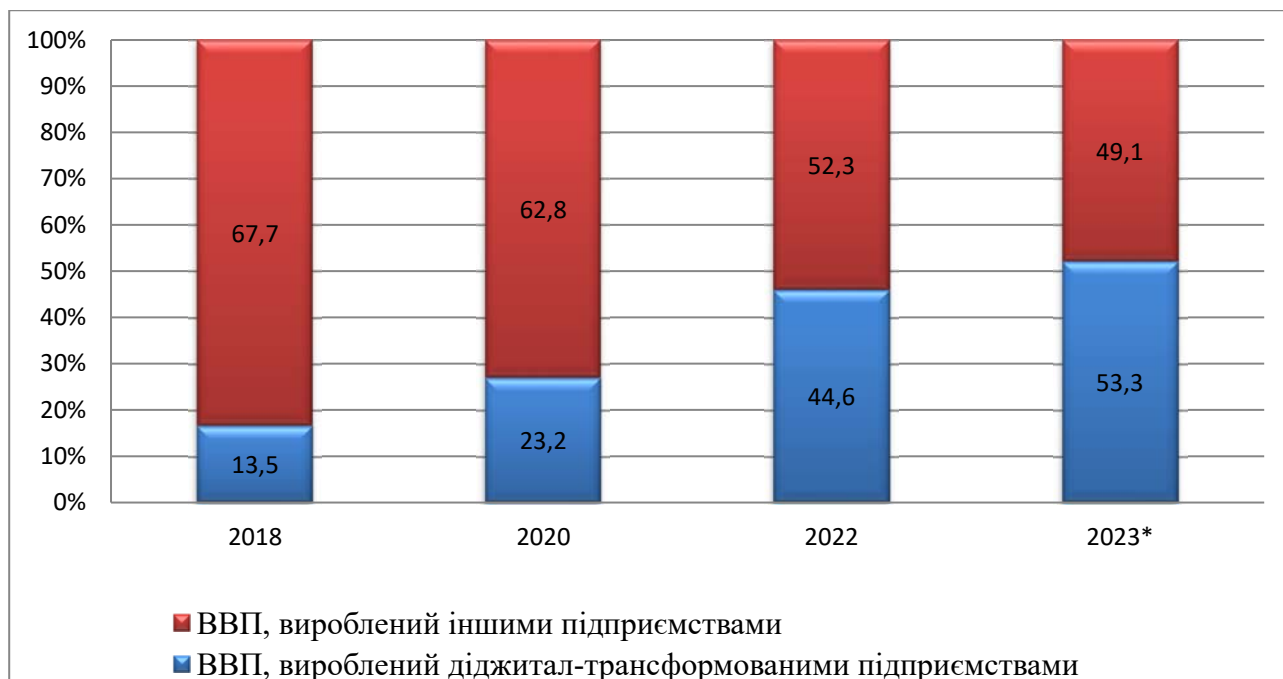
Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз податкового адміністрування та новітніх регуляторних практик оподаткування цифрових послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Цифровізація економіки в

поєднанні зі податковим плануванням дозволила деяким транснаціональним компаніям уникати сплати майже будь-якого податку на прибуток у більшості юрисдикцій, від яких вони отримують значні прибутки. Зіштовхнувшись із фінансовим і політичним тиском, держави прагнули розширити свою базу оподаткування, щоб ці транснаціональні компанії, особливо ті, що надають інтернет-рекламу та цифрові посередницькі послуги, сплачували свою «справедливу» частку податків.

Останніми часом країни обговорюють міжнародні податкові правила, які суттєво змінилися. Зокрема, ОЕСР (2017) провела дослідження, у якому зазначено, що податкова система повинна постійно трансформуватися та змінюватися, щоб адаптуватися до швидкого розвитку технологій та цифровізації, а також до розвитку бізнес-моделей. Основна мета полягає в тому, щоб підвищити ефективність оподаткування або зменшити витрати та підвищити добровільне виконання платником податків податкового законодавства, щоб заохотити економічне зростання та інвестиції. Ідеальна система оподаткування в епоху цифрових технологій, відповідно до ОЕСР, — це глобально пов'язана, технологічно забезпечена, спільна та інтегрована, базується на даних та розумінні, має кращий контроль відповідності інформації, має доступ до робочої сили та, нарешті, продовжує трансформуватися та продовжує суттєво змінюватися відповідно до останніх цифрових технологій і бізнес-тенденцій.

Цифрова економіка, яка еквівалентна 15,5% світового ВВП і зростає в два з половиною рази швидше, ніж світовий ВВП за останні 15 років. За даними експертів Групи Світового банку, виробляється на сьогодні 42,9% глобального ВВП (44,6 трлн дол. США з 103,9 трлн світового валового внутрішнього продукту у 2022 р. (рис. 1). У той час як у 2018 році на цифрові трансформації підприємств припадало 13,5 трлн доларів США світового номінального ВВП, у 2023 році прогнозується, що вони становитимуть 53,3 трлн доларів США, що становить більше половини загального номінального ВВП [1]. Це свідчить про те, що цифрове панування у світовій економіці вже близько.



* - за 2023 р. прогнольні дані

Рис. 1. Глобальний номінальний ВВП, вироблений діджитал-трансформованими та іншими підприємствами, у період 2018-2023 рр., трлн дол. США

Джерело: [1].

Водночас, слід відзначити, що 2018 році 50% великих компаній світу отримали доходи від використання великих даних. Обсяг глобального ринку великих даних до 2025 року зросте в чотири рази порівняно з 2015 роком і становитиме 90 млрд доларів США [2]. Теорія та практика оподаткування нових джерел доходів і багатства значно відстає від темпів розвитку цифрової економіки. З одного боку, традиційні та розвинені інструменти оподаткування ренти (а саме цифрова рента) цілком прийнятні в умовах цифровізації. З іншого боку, специфічний об'єкт оподаткування – дохід від використання великих даних і широкий спектр можливих платників податків, які займаються обробкою персональних даних і контенту – вимагають спеціальних структур, які допомагають об'єктивно оцінювати, а також справедливо вилучати та фактично є частиною цифрової ренти, не сповільнюючи темпи економічного розвитку. Таким чином, порядок денний тринадцятого саміту G20 підняв фундаментальні питання про те, «як цифрова економіка створює цінність; коли створюється вартість; і як можна

чесно й ефективно звітувати та збирати податки, не перешкоджаючи інноваціям».

Однією з головних проблем є питання цифрового податку, коли кілька європейських країн, таких як Франція, Італія, Великобританія, Іспанія та Австрія, в односторонньому порядку встановили податок на цифрові послуги (DST) у своїх країнах із різними ставками. Крім того, ОЕСР прагне знайти найкраще рішення для всіх країн. ОЕСР внесла пропозицію щодо нового правила оподаткування, яке містить дві основоположні концепції, які було схвалено 137 країнами-членами в жовтні 2021 року [3]. Перша концепція зобов'язує транснаціональні компанії сплачувати податки країнам, де проживають їхні споживачі. У той же час друга концепція запроваджує глобальний мінімальний податок. Очікується, що дві концепції в Пропозиціях ОЕСР вплинуть на глобальний прибуток у 275 мільярдів доларів. Однак на цьому шляху ще багато дискусій, деякі країни навіть погрожують повторно запровадити податок на цифрові послуги в односторонньому порядку.

Європейська комісія запропонувала податковий кодекс, який дозволить європейським країнам збирати податки з цифрових компаній, які працюють на ринку європейських країн. Ця пропозиція має довгострокову мету. Однак ця пропозиція також пропонує тимчасову ставку цифрового податку, яку можуть застосовувати країни-члени. Ставка податку на цифрові послуги за цих умов становить 3% від доходу компаній, які займаються цифровою рекламою, продажем даних і онлайн-ринками. Пропозиція була вперше висунута в березні 2018 року. Хоча вона не мала повної підтримки з боку своїх держав-членів, Європейська комісія заявила, що ця робота продовжуватиметься, коли пропозиція ОЕСР також не отримала повної згоди [4].

Ні ЄС, ні ОЕСР поки не дійшли згоди. Це змусило кілька європейських країн вирішити включити цю пропозицію щодо цифрового оподаткування у свої відповідні нормативні акти. По-перше, Велика Британія встановила

ставку податку на цифрові послуги в розмірі 2% з 1 квітня 2020 року. Податок на цифрові послуги призначено для компаній, які надають цифрові послуги у формі соціальних мереж, онлайн-ринків і пошукових систем для користувачів у Великій Британії [5]. Компанії, на які поширюватиметься податок на цифрові послуги, це компанії, які мають дохід у розмірі 500 мільйонів фунтів стерлінгів у всьому світі та 25 мільйонів фунтів стерлінгів від користувачів у Великобританії. На відміну від правил податку на цифрові послуги в інших країнах, Велика Британія є першою країною, яка сплачує компаніям цифрових послуг 25 мільйонів фунтів стерлінгів комісії, тобто перші 25 мільйонів фунтів стерлінгів доходу компанії від їхніх цифрових послуг, що надходять від користувачів у Великій Британії, не оподатковуватимуться [4].

По-друге, Франція запровадила податок на цифрові послуги із липня 2019 року, але набула чинності з грудня 2020 року. Ця затримка є результатом розслідування Торгового представника Сполучених Штатів, оскільки воно вважає тарифи, запроваджені французьким урядом, дискримінаційними. За пропозицією ЄС ставка податку на цифрові послуги становить 3%. Компанії, які підпадають під дію податку — це компанії, доходи яких перевищують 750 мільйонів євро або близько 840 мільйонів доларів у всьому світі та 25 мільйонів євро (\$28 мільйонів) доходу від французьких користувачів. Потенційний податок на цифрові послуги, який розраховали французькі податкові органи, становить 0,05% від загального податкового надходження Франції в 2018 році. По-третє, Австрія передбачає податку на цифрові послуги лише для компаній, які надають цифрові послуги у формі онлайн-реклами. Ставка податку в Австрії вища, ніж у Великобританії та Франції, оскільки австрійські податкові органи встановили ставку податку на цифрові послуги на рівні 5%. Слід зазначити, що ставки податку на традиційну та онлайн-рекламу майже не відрізняються. Різниця лише в розмірі оподатковуваної компанії. Податку на цифрові послуги призначається лише компаніям, глобальні доходи яких перевищують 750

мільйонів євро (840 мільйонів доларів) або доходи перевищують 25 мільйонів євро (\$28 мільйонів), зароблені від своїх клієнтів в Австрії. Потенційні податкові надходження від податку на цифрові послуги оцінюються в 0,02% від загальних податкових надходжень Австрії в 2018 році.

Запропоновані та впроваджені податки на цифрові послуги суттєво відрізняються за своєю структурою. Наприклад, якщо в Австрії та Угорщині оподатковуються доходи лише від онлайн-реклами, у Франції база оподаткування набагато ширша, включаючи доходи від надання цифрового інтерфейсу, цільової реклами та передачі даних, зібраних про користувачів для рекламних цілей. Ставки податку коливаються від 1,5% в Польщі до 7,5% в Угорщині та Туреччині (хоча в Угорщині податкова ставка тимчасово знижена до 0 відсотків). Податок на цифрові послуги в Данії застосовуватиметься до послуг потокового відео.

Ці податки на цифрові послуги зазвичай вважалися тимчасовими заходами, поки не було досягнуто угоди на рівні ОЕСР, і тепер, коли така угода досягнута, буде важливо стежити за тим, як країни змінюють або скасовують свої податки на цифрові послуги (рис.2). У той же час ООН додала спеціальні положення щодо доходів від автоматизованих цифрових послуг до Типової податкової конвенції ООН, які застосовуватимуться до сторін договору, які погоджуються на її введення.

11 липня 2023 року 138 країн взяли на себе зобов'язання ще протягом 12 місяців домовитися про глобальне врегулювання питання про те, де близько 100 транснаціональних компаній, що надають цифрові послуги, будуть платити податки. Ініціатива, яку координує ОЕСР дасть можливість місцевим податком оподатковувати приблизно 200 мільярдів доларів міжнародних доходів цільових постачальників цифрових послуг.

Залишаються сумніви щодо бажання США схвалити остаточну угоду, оскільки вона залучить іноземців до багатьох їхніх цифрових компаній-провайдерів, з'являється компроміс, який дозволить іншим країнам

продовжити. Остаточний текст угоди має бути готовий протягом наступних кількох місяців, а ратифікація почнеться до кінця 2023 року.

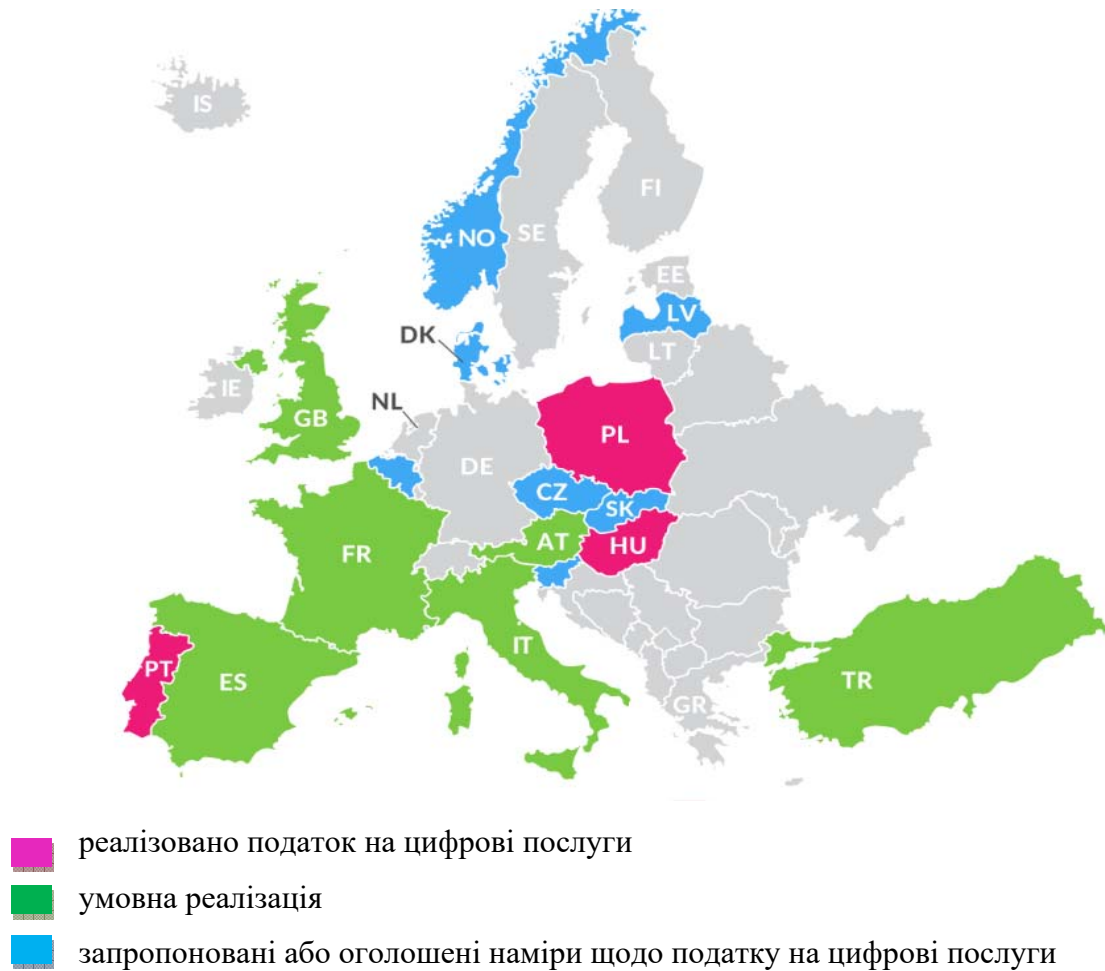


Рис.2. Податок на цифрові послуги в Європі

Джерело: [6].

Отже, гостра податкова конкуренція між країнами за дохід від основних платників податків у цифровій сфері призводить до впровадження податку на цифрові послуги. Для створення ефективної та справедливої системи міжнародного оподаткування доходу від надання цифрових послуг, необхідно вжити наступних заходів: 1) визнати участь користувачів як важливий фактор цінності в певних видах бізнесу; 2) розробити метод вимірювання участі користувачів; 3) визначити систему критеріїв віднесення компаній до платників бізнес-групи; 4) надати юрисдикціям, у яких знаходяться користувачі, право оподатковувати компанії-нерезиденти без постійного представництва; 5) розробити методику визначення частки прибутку цих компаній, створеної користувачами, яка повинна розподілятися

між країнами за юрисдикцією, яка має право стягувати податок. Згідно з дослідженням, розвинені країни активно впроваджують новий податок, що підвищить справедливість та ефективність корпоративного оподаткування в цифровій економіці.

Обмежений перелік об'єктів та платників допоможе уникнути суттєвого впливу податку на цифрові послуги вартість послуг для населення. Зокрема, під оподаткування потрапляє дуже обмежений перелік рекламно-посередницьких послуг, вартість яких створюється користувачем цифрового інтерфейсу, а не його власником, який отримує дохід від їх надання третім особам. У зв'язку з цим цифрові компанії, зацікавлені в залученні якомога більшої кількості користувачів, збережуть для останніх вільний доступ до своїх цифрових інтерфейсів. Тобто запровадження податку не вплине на ціни послуг для користувачів цифрових інтерфейсів, які створюють вартість. Наприклад, ймовірність запровадження плати за реєстрацію та користування соцмережами чи сервісами електронної пошти для користувачів майже нульова. Навпаки, компанії продовжуватимуть пропонувати відповідні безкоштовні послуги, наприклад, хмарне зберігання даних та інші, щоб залучити користувачів. Однак цілком ймовірно, що платники податків, користуючись своїм домінуючим становищем, піднімуть ціни на оподатковувані послуги для сторонніх рекламодавців, для організацій, які купують дані, отримані від дій користувачів, тощо. У цьому випадку відбудеться підвищення цін на рекламно-посередницькі послуги, що надаються власником цифрових інтерфейсів третім особам. Результатом може бути або зниження попиту на оподатковувані послуги, або часткове перенесення податкового тягара на кінцевих користувачів сторонніх продуктів і послуг (не обов'язково цифрових). Ступінь тягара бути зміщеним залежатиме від специфіки та кон'юнктури ринку, частки фірми на ринку, переважаючого типу конкуренції (цінова чи нецінова), цінової еластичності попиту на продукцію та послуги та інших факторів.

Висновки. Дослідження показує, що транскордонне оподаткування

цифрових послуг реалізується у формі податку на цифрові послуги (DST), який є податком на валові доходи великих цифрових компаній. Водночас держави мають обмежені можливості для розширення податкової бази відповідно до своїх міжнародних зобов'язань. Нездатність досягти узгодженого результату між ОЕСР та G20 призвела до збільшення кількості держав, які вживають односторонніх заходів. Роблячи це, держави повинні орієнтуватися на свої зобов'язання згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування та торговими угодами. Доведено необхідність оподатковувати компанії на основі їх цифрової присутності та аргументовано необхідність запровадити глобальний мінімальний податок. В свою чергу, запровадження належним чином розробленого податку на цифрові послуги має політичні та правові переваги. Зростаючий обсяг транскордонних цифрових послуг і потоків даних свідчить про те, що в майбутньому, ймовірно, посилиться взаємодія між міжнародними податковими та торговельними режимами, включно з переговорами щодо упорядкування електронної комерції.

Постійні виклики, пов'язані з податком на цифрові послуги, включали складні або нечіткі правила, обтяжливі вимоги до звітності та відмінності між юрисдикціями, які можна було б полегшити завдяки кращій координації та обміну між країнами. При цьому вплив податку на цифрові послуги на ціни для споживачів буде не таким прямо пропорційним і однозначним, як, наприклад, вплив ПДВ на послуги, що надаються в електронному вигляді. Результати оцінки впливу податку потребує подальших досліджень.

Література

1. Nominal GDP driven by digitally transformed and other enterprises worldwide from 2018 to 2023 (in trillion U.S. dollars). Statista. The Statistics Portal. URL: <https://www.statista.com/statistics/1134766/nominal-gdp-driven-by-digitally-transformed-enterprises/>
2. Abdrakhmanova G., Vishnevsky K., Golberg L. et al.. Indicators of the digital economy: 2019: statistical compilation. National Research University

3. OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy; OECD: Paris, France, 2021.
4. Bunn, D.; Asen, E.; Enache, C. Digital Taxation Around the World; Tax Foundation: Washington, DC, USA, 2020.
5. HMRC. 2020; Policy paper; Digital Services Tax. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>
6. Digital Economy and Society Index 2018 Report. URL: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/digital-economy-and-society-index-2018-report>.

References

1. Statista (2019), “Nominal GDP driven by digitally transformed and other enterprises worldwide from 2018 to 2023 (in trillion U.S. dollars)”, The Statistics Portal, available at: <https://www.statista.com/statistics/1134766/nominal-gdp-driven-by-digitally-transformed-enterprises/> (Accessed 25 July 2023).
2. Abdrakhmanova G., Vishnevsky K. and Golberg L. (2019), Indicators of the digital economy: 2019: statistical compilation, National Research University Higher School of Economics, Moscow, Russia.
3. OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy; OECD: Paris, France.
4. Bunn, D.; Asen, E.; Enache, C. (2020) Digital Taxation Around the World; Tax Foundation: Washington, DC, USA.
5. HMRC. (2020), “Policy paper; Digital Services Tax”, Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> (Accessed 25 July 2023).
6. Shaping Europe’s digital future (2018), “Digital Economy and Society Index 2018 Report”, Available at: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/digital-economy-and-society-index-2018-report> (Accessed 25 July 2023).