Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Хвалько Богдан Леонідович

Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Цифрова економіка та виклики для міжнародного оподаткування

П.І.Б. наукового керівника

Лекарь С.І.

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 98,43 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 1,57 %, цитат 0,21 %.

Завідувач кафедри
адміністрування податків О. С. ІВАНИШИНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Цифрова економіка та виклики для міжнародного оподаткування»

Здобувача вищої освіти
(магістерського) рівня
II курсу, ОММ-24-1 групи,
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма
«Міжнародне оподаткування»

_____ Хвалько
підпис Богдан Леонідович

Науковий керівник

_____ Лекарь С. І., д.ю.н.,
підпис професор

Гарант освітньо-професійної програми

_____ Лекарь С. І., д.ю.н.,
підпис професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри _____ протокол від 20.01.26 № 7

_____ Іванишина О.С., к.е.н.,
підпис доцент

Ірпінь – 2026

Реєстрація №2 20.01.2026 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.26 _____

(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 70/С 05.02.26 _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Ващук Л.М.

(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

_____ Лікарь С.І.

(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Іванишина О.С

(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Коваленко Ю.П.

(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	23		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	7		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційї зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	38		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	18		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	32		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	70		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
70	4	С	05.02.2026	Лекарь С.Г. Жакишина О.С. Хозяенко Ю.Л.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ Іванишина О.С.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Хвалько Богдана Леонідовича

1. Тема кваліфікаційної роботи **«Цифрова економіка та виклики для міжнародного оподаткування»**

2. Затверджена наказом в.о. ректора ДПУ від «02» грудня 2024 №1794.

3. Строк здачі закінченої роботи – 22.12.2025 року.

4. Цільова установка.

Метою дипломної роботи є з'ясування впливу цифрової економіки на систему міжнародного оподаткування та аналіз сучасних міжнародних підходів до оподаткування цифрової діяльності і обґрунтування напрямів удосконалення податкового регулювання в Україні.

Об'єктом дослідження є система міжнародних податкових відносин в умовах цифрової трансформації економіки.

Предметом дослідження є економіко-правові механізми оподаткування цифрової економіки в системі міжнародного оподаткування.

5. Вихідні дані до роботи матеріали Європейської Комісії та директиви ЄС, офіційні статистичні дані ДПС, МФУ, ДСУ, звіти Світового банку, МВФ, аналітичні матеріали міжнародних організацій та консалтингових компаній, наукові публікації вітчизняних та зарубіжних учених, монографії, матеріали міжнародних конференцій та ресурси офіційних веб-сайтів державних та наднаціональних інституцій.

6. Перелік графічного матеріалу – 11 таблиць, 2 рисунка, 3 додатки.

7. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ ТА МІЖНАРОДН(
ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність і еволюція цифрової економіки
1.2. Традиційні принципи міжнародного оподаткування та їх обмеження в цифрову епоху
1.3. Податкові ризики та виклики, спричинені цифровізацією

РОЗДІЛ 2. МІЖНАРОДНІ ПІДХОДИ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОН

2.1. Ініціативи ОЕСР та G20 щодо оподаткування цифрової економіки
2.2. Практика оподаткування цифрових послуг у країнах ЄС
2.3. Міжнародні угоди та механізми податкової координації

РОЗДІЛ 3. ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ

3.1. Стан та особливості оподаткування цифрових компаній в Україні
3.2. Проблеми імплементації міжнародних стандартів в Україні
3.3 Напрями вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умова цифровізації

8. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	31.10.2024	31.10.2024
2.	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	30.04.2025	30.04.2025
3.	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	01.09.2025	01.09.2025
4.	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	14.11.2025	14.11.2025
5.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника	22.12.2025	22.12.2025
6.	Отримання відгуку керівника роботи	29.12.2025	29.12.2025
7.	Отримання відгуку з підприємства (зовнішньої рецензії)	15.01.20026	15.01.20026
8.	Попередній захист роботи	20.01.2026	20.01.2026
9.	Допуск роботи зав. кафедри до захисту	23.01.2026	23.01.2026
10.	Захист роботи	05.02.2026	05.02.2026

Дата видачі завдання «05» листопада 2025

Науковий керівник кваліфікаційної роботи _____ Лекарь С.І.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Лекарь С. І.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ Хвалько Б.Л.
(підпис) (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Цифрова економіка та виклики для міжнародного оподаткування

Метою є з'ясування впливу цифрової економіки на систему міжнародного оподаткування та аналіз сучасних міжнародних підходів до оподаткування цифрової діяльності і обґрунтування напрямів удосконалення податкового регулювання в Україні.

Завдання роботи полягають в розкритті сутності й основних характеристик цифрової економіки; аналізі обмеження традиційних принципів міжнародного оподаткування в умовах цифровізації економіки; дослідженні податкових викликів та ризиків, які пов'язані з діяльністю цифрових компаній; характеристиці міжнародних ініціатив щодо оподаткування цифрової економіки; аналізі практики оподаткування цифрових послуг у країнах-членах ЄС; оцінці стану та з'ясуванню проблем оподаткування цифрової економіки в Україні; обґрунтуванні напрямів вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифрової економіки.

Об'єктом дослідження є система міжнародних податкових відносин в умовах цифрової трансформації економіки.

Предметом дослідження є економіко-правові механізми оподаткування цифрової економіки в системі міжнародного оподаткування.

За результатами дослідження сформульовані **висновки** щодо ключових викликів, які постають перед національними податковими системами держав в умовах трансформації глобальних бізнес-моделей та визначенні шляхів підвищення фіскальної ефективності та зменшення податкових розривів й посилення інтеграції України у сучасну глобальну податкову архітектуру.

Одержані результати можуть бути використані у навчальному процесі при викладанні дисципліни «міжнародне оподаткування».

Дипломна робота містить 51 сторінку, 11 таблиць, 2 рисунки, список використаних джерел із 33 найменувань, 3 додатки.

Ключові слова: цифрова економіка, міжнародні податкові відносини, глобальна податкова архітектура, міжнародне оподаткування.

Роки виконання дипломної роботи: 2025 – 2026 р.р.

Рік захисту роботи: 2026 р.

SUMMARY

The digital economy and challenges for international taxation

The aim is to clarify the impact of the digital economy on the international taxation system, analyse current international approaches to the taxation of digital activities, and justify areas for improvement in tax regulation in Ukraine.

The tasks of the work are to reveal the essence and main characteristics of the digital economy; analyse the limitations of traditional principles of international taxation in the context of the digitalisation of the economy; study the tax challenges and risks associated with the activities of digital companies; characterising international initiatives on taxation of the digital economy; analysing the practice of taxation of digital services in EU member states; assessing the state of and identifying problems of taxation of the digital economy in Ukraine; substantiating directions for improving the international taxation system in the context of the digital economy.The object of the study is the system of international tax relations in the context of the digital transformation of the economy.

The subject of the study is the economic and legal mechanisms of taxation of the digital economy in the international taxation system.

Based on the results of the study, conclusions are formulated regarding the key challenges facing national tax systems of states in the context of the transformation of global business models and the identification of ways to increase fiscal efficiency, reduce tax gaps and strengthen Ukraine's integration into the modern global tax architecture.

The results obtained can be used in the educational process when teaching the discipline ‘international taxation’.

The thesis contains 51 pages, 11 tables, 2 figures, a list of 33 references, and 3 appendices.

Keywords: digital economy, international tax relations, global tax architecture, international taxation.

Years of completion of the thesis: 2025 – 2026.

Year of defense of work: 2026

ЗМІСТ

	ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	7
	ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1.	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ ТА МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	12
1.1.	Сутність і еволюція цифрової економіки	12
1.2.	Традиційні принципи міжнародного оподаткування та їх обмеження в цифрову епоху	16
1.3.	Податкові ризики та виклики, спричинені цифровізацією	19
	Висновки до розділу 1	22
РОЗДІЛ 2.	МІЖНАРОДНІ ПІДХОДИ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ	24
2.1.	Ініціативи ОЕСР та G20 щодо оподаткування цифрової економіки	24
2.2.	Практика оподаткування цифрових послуг у країнах ЄС	27
2.3.	Міжнародні угоди та механізми податкової координації	30
	Висновки до розділу 2	34
РОЗДІЛ 3.	ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ	36
3.1.	Стан та особливості оподаткування цифрових компаній в Україні	36
3.2.	Проблеми імплементації міжнародних стандартів в Україні	41
3.3	Напрями вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифровізації	44
	Висновки до розділу 3	47
	ВИСНОВКИ	49
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51
	ДОДАТКИ	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

CbC – Багатостороння угода про автоматичний обмін податковими даними

CRS – загальний стандарт автоматичного обміну інформацією

DAC - Directive on Administrative Cooperation

DST - Digital Services Tax

GAAR – General Anti-Abuse Rule

MCAA CbC – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports

MLI - Multilateral Instrument

OSS - One-Stop Shop

ВРУ – Верховна Рада України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ЄК – Європейська Комісія

ЄС – Європейський Союз

КМУ – Кабінет Міністрів України

МФУ – Міністерство фінансів України

НСД – Національна стратегія доходів до 2030 року

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

MNCs - Multinational Corporations (багатонаціональні корпорації (або транснаціональні корпорації – ТНК)

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Стрімкий розвиток цифрових технологій і глобалізація економічних процесів зумовили формування цифрової економіки. Вона суттєво трансформує традиційні моделі ведення бізнесу та міжнародної торгівлі й фінансових відносин. Цифрові платформи та електронні сервіси, а також хмарні технології та великі дані і штучний інтелект дозволяють здійснювати компаніям економічну діяльність без фізичної присутності у різних юрисдикціях. Все це ставить під сумнів ефективність класичних підходів до міжнародного оподаткування.

Традиційна система міжнародного оподаткування, яка сформована на принципах резидентності та постійного представництва, все більше втрачає здатність забезпечувати справедливий розподіл надходжень податків та зборів між державами в умовах цифровізації. Такі обставини створюють передумови для розмивання податкової бази та відповідно переміщення прибутків транснаціональними корпораціями. Найбільш всього це стосується сектора цифрових послуг, що загострює податкову конкуренцію між державами негативно впливає на фіскальну стабільність країн.

У відповідь на ці виклики міжнародна спільнота, насамперед Організація економічного співробітництва та розвитку (далі - ОЕСР), а також країни G20 та Європейський Союз (далі – ЄС), розробляють нові підходи щодо оподаткування цифрової економіки. Особливе місце серед них займають ініціативи Плану дій BEPS та запровадження глобального мінімального податку і двоступеневої моделі оподаткування. Також це ще національні податки на цифрові послуги. В той же час імплементація зазначених механізмів супроводжується певними труднощами: правовими, економічними та адміністративними, що потребує ґрунтовного наукового аналізу та дослідження.

Для України проблема оподаткування цифрової економіки особливо актуальна в контексті євроінтеграційних процесів та гармонізації

податкового законодавства з нормами ЄС та відповідно адаптації до міжнародних стандартів оподаткування. Участь українських суб'єктів господарювання у глобальних цифрових ринках та розвиток електронної комерції, надання цифрових послуг нерезидентами актуалізують питання підвищення ефективності податкового регулювання та адміністрування в умовах цифровізації.

Саме тому, з огляду на викладене, тема дипломної роботи з теоретичної та практичної точок зору є актуальною та має важливе значення для розвитку системи міжнародного оподаткування в умовах цифрової трансформації економіки.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблеми розвитку цифрової економіки та трансформації системи міжнародного оподаткування стали предметом дослідження зарубіжних і вітчизняних науковців та експертів. Теоретичні та прикладні аспекти цифровізації економіки, а також вплив цифрових бізнес-моделей на податкові системи та податкову політику держав висвітлюють у своїх працях такі зарубіжні вчені, як П. Кругман, М. Кін, А. Де Ла Феррара, Р. Гордон, Л. Де Вере, Дж. Стігліц, а також експерти, зокрема П. Соренсен, Д. Брюннер, А. Клейн. Вагомий науковий доробок у сфері міжнародного оподаткування та протидії розмиванню податкової бази й переміщенню прибутків, а також адаптації податкових систем до умов цифровізації внесли українські вчені: В. Андрущенко, І. Луніна, Т. Єфименко, А. Соколовська, А. Крисоватий, О. Десятнюк та інші. В своїх працях вони розглядають проблеми гармонізації податкового законодавства України з міжнародними стандартами та впровадження рекомендацій ОЕСР і ЄС. Також досліджують особливості оподаткування транснаціональних компаній в умовах цифрової економіки.

В той же час, незважаючи на значну кількість наукових досліджень, залишається дискусійною та потребує подальшого комплексного дослідження низка питань, які пов'язані із практичними механізмами оподаткування цифрових компаній та імплементацією двоступеневої моделі

ОЕСР і адаптацією міжнародних податкових правил до національних умов України.

Мета і завдання дослідження. **Метою дипломної роботи** є з'ясування впливу цифрової економіки на систему міжнародного оподаткування та аналіз сучасних міжнародних підходів до оподаткування цифрової діяльності і обґрунтування напрямів удосконалення податкового регулювання в Україні.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання наступних **завдань**:

– розкрити сутність й основні характеристики цифрової економіки;

– проаналізувати обмеження традиційних принципів міжнародного оподаткування в умовах цифровізації економіки;

– дослідити податкові виклики та ризики, які пов'язані з діяльністю цифрових компаній;

– охарактеризувати міжнародні ініціативи щодо оподаткування цифрової економіки;

– проаналізувати практику оподаткування цифрових послуг у країнах-членах ЄС;

– оцінити стан та з'ясувати проблеми оподаткування цифрової економіки в Україні;

– обґрунтувати напрями вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифрової економіки.

Об'єктом дослідження є система міжнародних податкових відносин в умовах цифрової трансформації економіки.

Предметом дослідження є економіко-правові механізми оподаткування цифрової економіки в системі міжнародного оподаткування.

Методи дослідження. **Методологічну основу дослідження** становлять загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Насамперед це аналіз і синтез, а також індукція та дедукція, і системний та структурний підхід. Також застосовувались статистичний аналіз, порівняльно-правовий метод, метод узагальнення та графічний метод.

Наукова новизна та практичне значення дослідження. **Наукова новизна роботи** полягає у комплексному дослідженні впливу цифрової економіки на міжнародне оподаткування та обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо адаптації податкової системи України до сучасних міжнародних стандартів оподаткування цифрової діяльності.

Практичне значення роботи полягає у можливості використання отриманих висновків та рекомендацій у діяльності податкових органів та суб'єктів господарювання, а також у навчальному процесі при викладанні дисципліни «міжнародне оподаткування».

Інформаційну базу дослідження складають: нормативно-правові акти України та міжнародні податкові угоди, матеріали ОЕСР, зокрема документи Плану дій BEPS, рекомендації щодо оподаткування цифрової економіки, матеріали Європейської Комісії (далі - ЄК) та директиви ЄС у сфері оподаткування цифрових послуг і діяльності цифрових платформ. У роботі також використано офіційні статистичні дані Державної податкової служби України (далі – ДПС), Міністерства фінансів України (далі МФУ), Державної служби статистики України (далі ДСУ), звіти Світового банку, Міжнародного валютного фонду (далі МВФ), аналітичні матеріали міжнародних організацій та консалтингових компаній, а також наукові публікації вітчизняних та зарубіжних учених, монографії, матеріали міжнародних конференцій та ресурси офіційних вебсайтів державних та наднаціональних інституцій.

Структура роботи. Дипломна робота викладена на 57 сторінках друкованого тексту, містить 11 таблиць, 2 рисунки і 3 додатки. Список використаних джерел налічує 33 найменувань.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ ТА МІЖНАРОДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність і еволюція цифрової економіки

Цифрова економіка - один із ключових феноменів сучасного етапу розвитку світового господарства. Вона формується під впливом стрімкого розвитку інформаційно-комунікаційних технологій та глобалізації економічних процесів і зростання ролі даних як стратегічного ресурсу. Перехід від індустріальної до постіндустріальної моделі розвитку зумовив трансформацію способів виробництва, розподілу, обміну та споживання благ, у межах яких відіграють визначальну роль цифрові технології.

В даний час у науковій літературі відсутнє єдине універсальне визначення поняття «цифрова економіка». Так, у широкому розумінні цифрову економіку трактують як система економічних відносин, у межах яких створення доданої вартості відбувається із використанням електронних мереж, цифрових технологій, програмного забезпечення та даних.

Ззідно підходів Організації економічного співробітництва та розвитку, цифрова економіка охоплює всі види економічної діяльності, що ґрунтуються на використанні цифрових даних, цифрових платформ та мережевих ефектів [21]. Водночас окремі дослідники розглядають цифрову економіку не як окремий сектор, а як нову якісну характеристику всієї економічної системи [1,3,4].

В таблиці 1.1. наведено визначення вчених та експертів щодо тлумення та змісту цифрової економіки.

Еволюція цифрової економіки відбувалася поетапно. На початковому етапі (1990-ті роки) цифровізація асоціювалася переважно з розвитком електронної комерції та використанням Інтернету як каналу обміну інформацією.

Таблиця 1.1.

Етапи еволюції цифрової економіки

Автор / інституція	Рік	Ключове визначення	Основний акцент
Д. Тапскотт	1996	Цифрова економіка – це економіка, у якій цифрові технології та мережі є основою створення вартості, виробництва та обміну	Мережеві технології, Інтернет
М. Кастельс	2000	Цифрова економіка формується в межах мережевого суспільства, де інформація та знання є ключовими факторами виробництва	Інформація, знання
ОЕСР (OECD)	2015	Цифрова економіка охоплює економічну діяльність, що ґрунтується на цифрових технологіях, даних і платформах, які забезпечують глобальну взаємодію	Дані, платформи
Європейська Комісія	2017	Цифрова економіка – це економічна система, у якій цифрові технології сприяють трансформації бізнес-моделей та створенню нових ринків	Бізнес-моделі
М. Кін (M. Keen)	2018	Цифрова економіка змінює традиційні межі оподаткування через відсутність фізичної присутності та зростання ролі нематеріальних активів	Податкові наслідки
Дж. Стігліц	2019	Цифрові технології трансформують механізми створення вартості та поглиблюють глобальну економічну інтеграцію	Глобалізація
В. Андрущенко	2020	Цифрова економіка є формою розвитку економічних відносин, у межах яких інформаційні технології стають базою для формування доходів і податкових надходжень	Фіскальний аспект
І. Луніна	2021	Цифровізація економіки потребує адаптації податкової політики держави до нових джерел створення доданої вартості	Податкова політика
Т. Єфименко	2021	Цифрові технології змінюють фінансові та податкові механізми державного регулювання	Державне регулювання

Джерело: складено за даними [1, 10, 15, 17, 21, 32, 33].

Основний акцент робився на автоматизації бізнес-процесів та зниженні трансакційних витрат. Подальший етап розвитку (2000–2010 роки) характеризувався появою цифрових платформ, соціальних мереж, хмарних технологій та моделей електронних послуг, що сприяло формуванню глобальних цифрових ринків [4].

Сучасний етап розвитку цифрової економіки пов'язаний із широким впровадженням технологій великих даних (Big Data), штучного інтелекту, блокчейну, Інтернету речей та автоматизованих алгоритмічних систем. У межах цієї моделі ключову роль відіграють нематеріальні активи, зокрема програмне забезпечення, алгоритми, бренди, користувацькі бази та масиви даних. Саме ці активи стають основним джерелом формування прибутку цифрових компаній, водночас ускладнюючи ідентифікацію місця створення доданої вартості.

Важливою особливістю цифрової економіки є можливість здійснення господарської діяльності без фізичної присутності суб'єкта в юрисдикції споживача. Цифрові компанії можуть надавати послуги, отримувати доходи та взаємодіяти з користувачами на території різних держав без створення традиційного постійного представництва. Це принципово змінює підходи до територіальної прив'язки бізнесу та ставить під сумнів ефективність класичних інструментів державного регулювання, зокрема у сфері Оподаткування [4].

Крім того, цифрова економіка характеризується високим рівнем масштабованості, мережевими ефектами та концентрацією ринкової влади у великих транснаціональних корпорацій. Такі компанії здатні швидко розширювати свою присутність на міжнародних ринках, оптимізуючи податкові зобов'язання шляхом використання прогалин у національних податкових системах та відмінностей у законодавстві різних країн.

Етапи еволюції розвитку цифрової економіки та характеристика економічних наслідків відображені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Етапи еволюції цифрової економіки

Етап розвитку	Період	Ключові характеристики	Основні технології	Економічні наслідки
I етап. Інформатизація економіки	1980–1990 рр.	Початкове впровадження ІКТ у виробничі та управлінські процеси; автоматизація обліку й документообігу	Персональні комп'ютери, локальні мережі, бази даних	Зниження трансакційних витрат, підвищення ефективності управління
II етап. Формування інтернет-економіки	1990–2005 рр.	Активне використання Інтернету як каналу комунікації та торгівлі; поява електронної комерції	Інтернет, електронна пошта, вебтехнології	Розвиток e-commerce, глобалізація ринків, поява нових бізнес-моделей
III етап. Платформна цифрова економіка	2005–2015 рр.	Формування цифрових платформ і маркетплейсів; зростання ролі нематеріальних активів	Хмарні технології, мобільні додатки, соціальні мережі	Концентрація ринкової влади, трансформація конкуренції, виклики для оподаткування
IV етап. Економіка даних та алгоритмів	2015 р. – дотепер	Дані як ключовий ресурс; відсутність фізичної присутності бізнесу; масштабованість	Big Data, штучний інтелект, блокчейн, IoT	Розмивання податкової бази, необхідність реформування міжнародного оподаткування
V етап. Інтелектуальна цифрова економіка - перспективний	майбутній	Автоматизовані рішення, автономні системи, цифрові екосистеми	Генеративний ШІ, квантові технології	Поглиблення глобальних податкових викликів, потреба нових фіскальних підходів

Джерело: складено за даними [1, 3, 4].

Отже, цифрова економіка є результатом глибокої трансформації економічних відносин, що ґрунтується на використанні цифрових технологій

і нематеріальних активів. Її еволюція зумовила появу нових бізнес-моделей, зміну механізмів створення вартості та суттєво ускладнила застосування традиційних принципів міжнародного оподаткування. Це обумовлює необхідність переосмислення існуючих податкових підходів і формування нових інструментів регулювання, адаптованих до умов цифрової економіки.

1.2. Традиційні принципи міжнародного оподаткування та їх обмеження в цифрову епоху

Система міжнародного оподаткування історично сформувалася з метою запобігання подвійному оподаткуванню доходів та забезпечення справедливого розподілу податкових надходжень між державами. Її методологічною основою стали принципи резидентності, джерела доходу та постійного представництва, закріплені, зокрема, у Модельній податковій конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Протягом тривалого часу зазначені принципи забезпечували стабільність міжнародних податкових відносин, однак розвиток цифрової економіки суттєво обмежив ефективність їх практичного застосування [21].

Принцип резидентності передбачає право держави оподатковувати доходи своїх резидентів незалежно від місця їх отримання. У цифрову епоху, як зазначає М. Кін, мобільність капіталу та нематеріальних активів значно полегшує транснаціональним компаніям вибір юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування, що ускладнює податковий контроль і сприяє розмиванню податкової бази. Особливо це стосується цифрових корпорацій, прибутки яких формуються за рахунок інтелектуальної власності, алгоритмів і користувацьких даних, що не мають чіткої територіальної прив’язки [18].

В таблиці 1.3. наведено перелік ключових наукових та аналітичних праць з питань цифрової економіки та міжнародного оподаткування.

Таблиця 1.3.

Ключові наукові та аналітичні праці з питань цифрової економіки та міжнародного оподаткування

Автор / інституція	Назва праці	Рік	Ключовий зміст	Значення для дослідження
Keen M.	*The Theory of International Tax Competition and Coordination*	2013	Аналіз податкової конкуренції та координації між державами	Теоретична база міжнародного оподаткування
Keen M., Konrad K.	*Taxation and the Digital Economy*	2017	Вплив цифровізації на традиційні податкові принципи	Обґрунтування податкових викликів
Keen M.	*Digitalization and International Corporate Tax Reform*	2020	Реформування корпоративного оподаткування в цифрову епоху	Актуалізація податкових реформ
OECD	*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (BEPS Action 1)*	2015	Визначення ключових податкових проблем цифрової економіки	Базовий міжнародний документ
OECD	*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*	2018	Проміжні підходи до оподаткування цифрових компаній	Розвиток концепції BEPS
OECD	*Blueprint on Pillar One*	2020	Перерозподіл податкових прав між юрисдикціями	Новий механізм оподаткування
OECD	*Blueprint on Pillar Two*	2020	Запровадження глобального мінімального податку	Протидія BEPS
European Commission	*A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*	2017	Податкові виклики цифрового єдиного ринку ЄС	Європейський підхід
European Commission	*Proposal for a Council Directive on a Digital Services Tax*	2018	Запровадження податку на цифрові послуги	Практика ЄС
European Commission	*Business Taxation for the 21st Century*	2021	Довгострокова податкова стратегія ЄС	Гармонізація з ЄС

Джерело: складено за даними [13, 14, 17, 18, 21].

Принцип джерела доходу традиційно базується на оподаткуванні доходів у країні, де вони були створені. Водночас у звітах ОЕСР наголошується, що в цифровій економіці визначення місця створення доданої вартості є надзвичайно складним, оскільки ланцюг формування доходу охоплює декілька юрисдикцій одночасно. Сервери, програмне забезпечення, користувачі та управлінські центри можуть знаходитися в різних державах, що фактично нівелює традиційне розуміння джерела доходу [21].

Ключовим елементом традиційної системи міжнародного оподаткування є концепція постійного представництва, яка ґрунтується на наявності фізичної присутності нерезидента в податковій юрисдикції. Як підкреслює Європейська Комісія, цей підхід не відповідає реаліям цифрової економіки, оскільки цифрові компанії можуть отримувати значні доходи в країнах ринку збуту без створення матеріальної інфраструктури або персоналу. Відсутність фізичної присутності унеможливлює визнання постійного представництва та призводить до втрати податкових надходжень країнами, де фактично здійснюється економічна діяльність [13].

Крім того, принцип «витягнутої руки», який застосовується для розподілу прибутків між пов’язаними особами, у цифровій економіці втрачає свою ефективність. За оцінками ОЕСР та М. Кіна, складність оцінки вартості нематеріальних активів і внутрішньогрупових операцій у цифрових корпораціях створює широкі можливості для агресивного податкового планування та переміщення прибутків у низькоподаткові юрисдикції.

Таким чином, традиційні принципи міжнародного оподаткування, сформовані в умовах індустріальної економіки, є недостатньо адаптованими до цифрових бізнес-моделей. Це визнається як у дослідженнях ОЕСР, так і в аналітичних документах Європейської Комісії, що стало підґрунтям для розроблення нових міжнародних підходів до оподаткування цифрової економіки, зокрема в межах Плану дій BEPS та двостовпної моделі оподаткування.

1.3. Податкові ризики та виклики, спричинені цифровізацією.

Стрімка цифровізація економіки істотно трансформує умови здійснення господарської діяльності та породжує низку нових податкових ризиків і викликів для національних і міжнародних податкових систем. Традиційні механізми податкового регулювання дедалі менш ефективно реагують на особливості цифрових бізнес-моделей, що ускладнює забезпечення податкової справедливості, нейтральності та фіскальної стабільності держав [24].

Одним із ключових податкових ризиків цифрової економіки є розмивання податкової бази та переміщення прибутків (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Цифрові транснаціональні корпорації мають можливість штучно перерозподіляти прибутки між юрисдикціями за рахунок мобільності нематеріальних активів, таких як програмне забезпечення, патенти, алгоритми та торговельні марки. За оцінками ОЕСР, саме цифровий сектор найбільш активно використовує прогалини у міжнародних податкових правилах, що призводить до значних втрат податкових надходжень у країнах ринку збуту [28].

Іншим суттєвим викликом є відсутність фізичної присутності платника податків у країні отримання доходу. Цифрові компанії можуть здійснювати масштабну економічну діяльність без створення постійного представництва, що унеможливлює їх оподаткування податком на прибуток відповідно до традиційних правил міжнародного оподаткування. Як зазначає М. Кін, така ситуація підриває саму логіку територіальної прив’язки податкових прав і створює асиметрію між цифровими та традиційними підприємствами [18].

Суттєвим податковим ризиком також є складність ідентифікації місця створення доданої вартості в цифровій економіці. Нижче подано узагальнену аналітичну таблицю податкових ризиків і викликів цифрової економіки (табл. 1.4.)

Таблиця 1.4.

Податкові ризики та виклики, спричинені цифровізацією економіки

№	Податковий ризик / виклик	Сутність проблеми	Наслідки для міжнародного оподаткування
1	Розмивання податкової бази та переміщення прибутків (BEPS)	Використання цифровими ТНК мобільних нематеріальних активів і трансфертного ціноутворення для мінімізації оподаткування	Втрати податкових надходжень у країнах фактичного здійснення діяльності
2	Відсутність фізичної присутності (Permanent Establishment)	Отримання доходів без створення постійного представництва у країні ринку	Неможливість оподаткування прибутку в юрисдикції споживання
3	Складність визначення джерела доходу	Багатоюрисдикційний характер цифрових операцій та використання серверів і хмарних технологій	Ризик подвійного оподаткування або повної неоподатковуваності
4	Оцінка нематеріальних активів	Труднощі визначення ринкової вартості даних, алгоритмів, брендів, програмного забезпечення	Викривлення податкової бази та маніпулювання прибутками
5	Податкова нерівність між бізнес-моделями	Цифрові компанії сплачують ефективно менші податки порівняно з традиційними підприємствами	Порушення принципів податкової справедливості та конкуренції
6	Обмежені можливості податкового адміністрування	Недостатня прозорість цифрових транзакцій і відсутність доступу до даних	Зниження ефективності податкового контролю та комплаєнсу
7	Податкове планування через офшорні юрисдикції	Реєстрація прав інтелектуальної власності в низькоподаткових країнах	Концентрація прибутків у податкових гаванях
8	Неузгодженість міжнародних податкових правил	Різні національні підходи до цифрового оподаткування	Податкові конфлікти між державами, торговельні спори

Джерело: складено за даними [14, 18, 24, 28]

Ланцюги формування доходу в цифрових бізнес-моделях охоплюють кілька юрисдикцій одночасно, включаючи країни розміщення серверів, реєстрації компаній та проживання користувачів. Європейська Комісія наголошує, що за таких умов визначення податкової юрисдикції стає неоднозначним, що підвищує ризик як подвійного, так і неоподаткування доходів [14].

Окрему групу викликів становлять проблеми податкового адміністрування та контролю. Податкові органи стикаються з обмеженим доступом до інформації про цифрові транзакції, користувацькі дані та алгоритмічні механізми ціноутворення. Це ускладнює виявлення податкових порушень і потребує впровадження нових інструментів міжнародної співпраці, автоматичного обміну інформацією та цифрових рішень у сфері податкового контролю [26; 28].

Крім того, цифровізація економіки загострює проблему податкової нерівності та викривлення конкуренції. Традиційні компанії, що здійснюють діяльність із фізичною присутністю, зазвичай несуть вище податкове навантаження порівняно з цифровими платформами. За висновками експертів OECP, це створює нерівні умови конкуренції, негативно впливає на розвиток малого та середнього бізнесу й підриває довіру до податкових систем [21].

Таким чином, цифровізація економіки породжує комплекс податкових ризиків і викликів, пов’язаних із розмиванням податкової бази, труднощами визначення податкової юрисдикції, обмеженими можливостями адміністрування та порушенням принципів податкової справедливості. Усвідомлення цих проблем на міжнародному рівні стало підґрунтям для розроблення нових підходів до оподаткування цифрової економіки, зокрема в межах ініціатив OECP, ЄС та G20, які будуть розглянуті в наступному розділі дипломної роботи.

Висновки до розділу 1

У першому розділі дипломної роботи досліджено теоретичні засади цифрової економіки та визначено основні виклики, які вона створює для системи міжнародного оподаткування. Проведений аналіз дозволив сформулювати такі висновки.

По-перше, встановлено, що цифрова економіка є результатом еволюційної трансформації економічних відносин під впливом інформаційно-комунікаційних технологій, у межах якої ключовими факторами створення доданої вартості стають дані, нематеріальні активи та цифрові платформи. Її розвиток від електронної комерції до економіки даних і алгоритмів зумовив появу нових бізнес-моделей, які характеризуються відсутністю фізичної присутності, високою масштабованістю та глобальним характером діяльності.

По-друге, доведено, що традиційні принципи міжнародного оподаткування — резидентності, джерела доходу та постійного представництва — були сформовані в умовах індустріальної економіки та є недостатньо адаптованими до реалій цифрової епохи. Цифровізація підриває територіальну прив’язку оподаткування, ускладнює визначення місця створення доходу та обмежує можливості держав щодо оподаткування прибутків цифрових транснаціональних корпорацій.

По-третє, виявлено, що цифрова економіка породжує комплекс податкових ризиків і викликів, серед яких ключовими є розмивання податкової бази та переміщення прибутків, неможливість ефективного застосування концепції постійного представництва, складність оцінки нематеріальних активів і внутрішньогрупових операцій, а також проблеми податкового адміністрування й контролю. Зазначені фактори негативно впливають на фіскальну стабільність держав і створюють нерівні умови конкуренції між цифровими та традиційними підприємствами.

По-четверте, встановлено, що усвідомлення зазначених проблем на міжнародному рівні стало підґрунтям для формування нових підходів до

оподаткування цифрової економіки, зокрема в межах ініціатив ОЕСР, Європейського Союзу та країн G20. Реформування міжнародної податкової системи спрямоване на забезпечення більш справедливого розподілу податкових прав між юрисдикціями та адаптацію податкових правил до цифрових бізнес-моделей.

Отже, результати першого розділу створюють теоретичну основу для подальшого аналізу міжнародних підходів до оподаткування цифрової економіки та оцінки можливостей їх застосування в національній податковій системі, що буде здійснено в наступних розділах дипломної роботи.

РОЗДІЛ 2.
МІЖНАРОДНІ ПІДХОДИ ДО ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

2.1. Ініціативи OECP та G20 щодо оподаткування цифрової економіки

Однією з найважливіших відповідей міжнародної спільноти на виклики, спричинені цифровізацією економіки, стала координація зусиль під егідою Організації економічного співробітництва та розвитку (OECP) та Групи двадцяти (G20). У відповідь на розмивання податкової бази, неможливість застосування традиційних принципів міжнародного оподаткування та зростання глобальних цифрових потоків доходів OECP і G20 ініціювали багаторічний Юридичний та аналітичний проект у межах ініціативи BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), спрямований на реформування міжнародних податкових норм [29].

Першим значним кроком стало включення проблем оподаткування цифрової економіки до Плану дій BEPS — Action 1, у якому було встановлено, що цифровізація радикально змінює традиційні податкові догми і вимагає нових механізмів розподілу податкових прав між державами. На основі цієї роботи у 2018 р. було опубліковано Prom Interim Report, що поклав основу для подальшої розробки узгоджених рішень для цифрової економіки [24].

В подальшому, під тиском і за підтримки G20, у 2019 р. була затверджена Програма роботи Inclusive Framework з розробки компромісного рішення, яке включало пропозиції для двох основних «стовпів» реформування податкової архітектури. Перший стовп (Pillar One) мав на меті перегляд правил розподілу прибутків і nexus-правил, що дозволить державам-ринкам отримувати частину оподаткування прибутків

мультинаціональних корпорацій незалежно від фізичної присутності на їхній території, зокрема в цифровому секторі [27].

Другий компонент (Pillar Two) був спрямований на встановлення глобального мінімального рівня оподаткування для транснаціональних груп та запровадження правил протидії розмиванню податкової бази. Модельні правила *Global Anti-Base Erosion* (GloBE) передбачають, що коли ефективна податкова ставка у певній юрисдикції нижча за встановлену мінімальну, інша юрисдикція може застосувати «top-up»-податок для забезпечення рівня мінімального оподаткування [28].

У жовтні 2021 р. понад 135 юрисдикцій Inclusive Framework на основі спільної заяви OECP/G20 підтримали концепцію «двостовпного» рішення для цифрової економіки, що стало важливою віхою у міжнародних податкових переговорах. Ця заява (Statement on a Two-Pillar Solution) закріпила обов'язок держав співпрацювати у впровадженні узгоджених правил для обох Pillar One і Pillar Two, з урахуванням особливостей цифрового бізнесу та мінімізації подвійного неоподаткування та неоподаткування.

Запропоновані заходи OECP/G20 мають кілька ключових цілей:

– підвищення розподілу податкових прав на користь країн, де фактично створюється економічна вартість і де присутнє споживання цифрових послуг;

– встановлення глобального мінімального рівня корпоративного оподаткування, що знижує стимул для переміщення прибутків у юрисдикції з низькими ставками;

– забезпечення міжнародної податкової координації через мультибічні механізми, зменшуючи необхідність для односторонніх цифрових податків.

Нижче подано систематизовану таблицю ініціатив OECP та G20 щодо оподаткування цифрової економіки (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Основні ініціативи ОЕСР та G20 щодо оподаткування цифрової економіки

№	Ініціатива / документ	Рік	Сутність ініціативи	Значення для міжнародного оподаткування
1	План дій BEPS (Action 1: Digital Economy)	2013 – 2015	Аналіз податкових викликів цифрової економіки та впливу цифровізації на міжнародні податкові правила	Вперше визнано, що цифрова економіка потребує окремих податкових рішень
2	Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (Final Report)	2015	Визначення основних проблем: відсутність фізичної присутності, BEPS, мобільність нематеріальних активів	Сформовано теоретичну основу реформування міжнародного оподаткування
3	Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report	2018	Проміжні висновки щодо можливих варіантів оподаткування цифрового бізнесу	Підготовлено базу для консенсусного рішення в межах Inclusive Framework
4	Programme of Work on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy	2019	Запровадження концепції двостовпного підходу (Pillar One та Pillar Two)	Початок практичної реформи глобальної податкової системи
5	Pillar One Blueprint	2020	Перерозподіл податкових прав на користь країн ринку без фізичної присутності	Модифікація концепції nexus та правил розподілу прибутку
6	Pillar Two Blueprint (Global Minimum Tax)	2020	Запровадження глобального мінімального податку (GloBE rules)	Обмеження податкової конкуренції та ухилення від оподаткування
7	Statement on a Two-Pillar Solution (OECD/G20 Inclusive Framework)	2021	Політичне схвалення двостовпного рішення понад 135 юрисдикціями	Глобальний консенсус щодо оподаткування цифрової економіки
8	Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules	2021	Деталізація механізмів мінімального ефективного оподаткування	Практичний інструмент реалізації Pillar Two

Джерело: складено за даними [24, 27, 28, 29].

Таким чином, ініціативи OECP та G20 щодо оподаткування цифрової економіки представляють собою комплексну, узгоджену відповідь міжнародної спільноти на структурні виклики цифровізації, спрямовану на формування більш справедливої, передбачуваної і стабільної системи міжнародних податкових відносин.

2.2. Практика оподаткування цифрових послуг у країнах ЄС

У відповідь на виклики, спричинені цифровізацією економіки та затримки у досягненні глобального консенсусу в межах OECP/G20, низка країн Європейського Союзу запровадила національні податки на цифрові послуги (Digital Services Tax, DST) або аналогічні механізми оподаткування цифрового бізнесу. Такі заходи мали тимчасовий характер і були спрямовані на оподаткування доходів великих цифрових платформ, які отримують значні прибутки на внутрішніх ринках без фізичної присутності.

В таблиці 2.2. наведено порівняльний аналіз Digital Services Tax (DST) у країнах Європейського Союзу разом із критичною оцінкою ефективності цифрових податків. В таблиці наведено лише країни з активними DST або підготовленими пропозиціями. [11].

Одним із найбільш відомих прикладів є Франція, яка у 2019 році запровадила податок на цифрові послуги за ставкою 3 % від валового доходу, отриманого від надання цифрової реклами, функціонування онлайн-маркетплейсів та продажу користувацьких даних. Податок застосовується до компаній із глобальним оборотом понад 750 млн євро та доходом у Франції понад 25 млн євро. Французька модель DST стала однією з перших у ЄС і викликала активні міжнародні дискусії щодо односторонніх податкових заходів [19].

Таблиця 2.2.

Порівняння Digital Services Tax у країнах ЄС

(ставки, об'єкти оподаткування, пороги)

Країна	Ставка DST	Об'єкт оподаткування	Глобальний поріг доходу	Поріг доходу в країні	Статус
Франція	3 %	Цифрова інтермедіація, онлайн-реклама, продаж даних	> €750 млн	> €25 млн	Впроваджено з 2019 р.
Італія	3 %	Онлайн-реклама, цифрові платформи, передача даних	> €750 млн	> €5.5 млн (скасовано в 2025 р.)	Впроваджено з 2020 р.
Іспанія	3 %	Онлайн-реклама, інтермедіація, продаж даних	> €750 млн	> €3 млн	Впроваджено з 2021 р.
Австрія	5 %	Онлайн-реклама	> €750 млн	> €25 млн	Впроваджено з 2020 р.
Бельгія (пропозиція)	3 %	Продаж даних, онлайн-реклама, інтермедіація	> €750 млн	> €5 млн	Запропоновано, не впроваджено
Чехія (пропозиція)	5 %	Онлайн-реклама	> €750 млн	~€4 млн	Запропоновано

Джерело: складено за даними [9, 11, 16, 19, 20].

Італія впровадила власний податок на цифрові послуги з 2020 року також за ставкою 3 %, який охоплює доходи від онлайн-реклами, цифрових інтерфейсів і передачі даних. На відміну від Франції, італійський DST має ширшу сферу застосування та інтегрований у національну податкову систему з чітко визначеними процедурами звітності [20].

У Іспанії з 2021 року діє податок на певні цифрові послуги (*Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*) зі ставкою 3 %, який застосовується до великих цифрових компаній, що надають рекламні, посередницькі та інформаційні цифрові послуги. Іспанська модель чітко позиціонується як тимчасовий інструмент до повного впровадження рішень ОЕСР [9].

Показовим є також приклад Австрії, яка зосередилася на вузькому сегменті цифрової реклами, запровадивши у 2020 році податок у розмірі 5 % на доходи від онлайн-реклами для великих компаній. Такий підхід відображає прагнення мінімізувати адміністративні витрати та зосередитися на найбільш прибутковому сегменті цифрової економіки [16].

Водночас деякі країни ЄС, зокрема Німеччина, Нідерланди та Швеція, утрималися від запровадження національних цифрових податків, обґрунтовуючи це ризиками фрагментації внутрішнього ринку ЄС та можливими торговельними конфліктами. Натомість вони активно підтримали двостовпний підхід OECP/G20 як більш стабільне та узгоджене рішення [12].

Порівняльні характеристики DST та міжнародних правил OECP наведено на рис. 2.1.

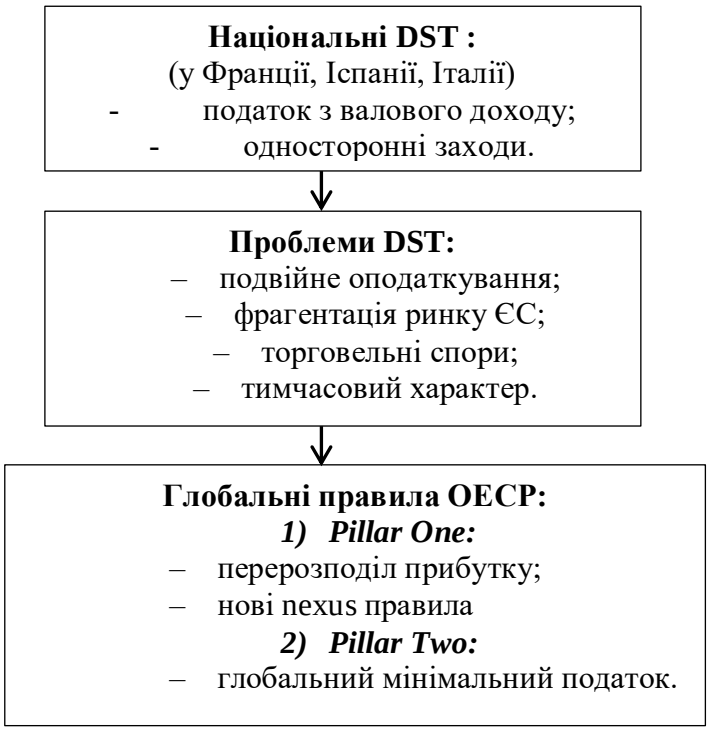


Рис. 2.1. Еволюція підходів до оподаткування цифрової економіки: від DST до глобальних правил OECP

Джерело: складено автором

Як показано на рис. 2.1, національні податки на цифрові послуги (DST), запроваджені окремими країнами ЄС, мають тимчасовий та фрагментарний

характер, що зумовило перехід до узгоджених міжнародних правил у межах ініціатив OECP Pillar One та Pillar Two.

Практика країн ЄС свідчить, що національні цифрові податки стали перехідним механізмом реагування на податкові виклики цифрової економіки. З одного боку, вони дозволили частково компенсувати втрати бюджетних надходжень, а з іншого — продемонстрували обмеженість односторонніх заходів та необхідність глобальної координації податкової політики.

Таким чином, досвід Європейського Союзу у сфері оподаткування цифрових послуг ілюструє прагнення держав адаптувати податкові системи до цифрових реалій, водночас підкреслюючи важливість узгоджених міжнародних рішень для уникнення податкової фрагментації та конфліктів.

2.3. Міжнародні угоди та механізми податкової координації

Глобалізація та цифровізація економіки зумовили зростання ролі міжнародних угод і механізмів податкової координації як ключових інструментів забезпечення ефективного та справедливого оподаткування. За умов, коли транснаціональні компанії здійснюють діяльність одночасно в багатьох юрисдикціях, а цифрові бізнес-моделі не мають чіткої територіальної прив’язки, односторонні податкові рішення держав виявляються недостатніми та часто призводять до податкових конфліктів. У цьому контексті міжнародна податкова координація стає необхідною передумовою стабільності світової податкової системи.

В таблиці 2.3. наведено міжнародні механізми координації (MLI [23], CRS [22], DAC6 [13], Pillar One/ Two [29]).

Таблиця демонструє перехід від фрагментарних інструментів контролю до комплексної глобальної податкової архітектури.

Традиційною основою міжнародної податкової координації є двосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, що базуються на Модельних конвенціях ОЕСР та ООН.

Таблиця 2.3

Міжнародні механізми координації оподаткування в умовах цифрової економіки

Механізм	**Орган / ініціатор**	**Рік**	**Сутність механізму**	**Значення для цифрової економіки**
MLI (Multilateral Instrument)	ОЕСР / G20	2017	Багатосторонній інструмент для одночасного внесення змін до чинних двосторонніх податкових конвенцій	Запобігає агресивному податковому плануванню цифрових МНК без необхідності перегляду кожної угоди окремо
CRS (Common Reporting Standard)	ОЕСР	2014	Автоматичний обмін фінансовою інформацією між податковими органами	Ускладнює приховування доходів цифрових платформ та власників онлайн-активів
DAC6	Європейський Союз	2018	Обов'язкове розкриття транскордонних податкових схем (intermediaries reporting)	Підвищує прозорість цифрових податкових структур і схем оптимізації
Pillar One	ОЕСР / G20	2021	Перерозподіл частини прибутку великих цифрових корпорацій на користь країн ринків	Вирішує проблему оподаткування без фізичної присутності
Pillar Two	ОЕСР / G20	2021	Запровадження глобального мінімального податку на прибуток (15%)	Обмежує податкову конкуренцію та використання офшорів цифровими МНК

Джерело: складено за даними [13, 22, 23, 29].

Такі угоди визначають розподіл податкових прав між державами щодо оподаткування доходів і капіталу, закріплюють принципи резидентності, джерела доходу та постійного представництва.

Однак у цифрову епоху ефективність двосторонніх угод знижується, оскільки вони були розроблені з урахуванням фізичної присутності бізнесу та не охоплюють специфіку цифрових послуг.

Важливим кроком у розвитку багатосторонньої податкової координації стало ухвалення Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів BEPS (Multilateral Instrument, MLI). Цей інструмент дозволив одночасно внести зміни до тисяч чинних двосторонніх податкових угод без необхідності їх перегляду окремо з кожною країною. MLI спрямований на запобігання зловживанню податковими угодами, посилення критеріїв постійного представництва та вдосконалення процедур вирішення податкових спорів, що має особливе значення для цифрових транснаціональних корпорацій [23].

Окремим механізмом міжнародної податкової координації є автоматичний обмін податковою інформацією, зокрема в межах стандарту CRS (Common Reporting Standard). Він забезпечує регулярний обмін фінансовою інформацією між податковими органами різних країн, що підвищує прозорість транснаціональних операцій та обмежує можливості для приховування доходів у низькоподаткових юрисдикціях. У цифровій економіці, де операції часто здійснюються через електронні платформи та фінтех-сервіси, інформаційна координація набуває особливої ваги [22].

Суттєвим елементом сучасної податкової координації є також ініціатива щодо розкриття податково агресивних схем (DAC6) в Європейському Союзі, яка зобов’язує посередників і платників податків повідомляти податкові органи про потенційно ризикові транскордонні податкові структури. Цей механізм спрямований на раннє виявлення схем ухилення від оподаткування, що активно використовуються у цифровому секторі [13].

Ключовим сучасним напрямом міжнародної податкової координації стали ініціативи ОЕСР та G20 у межах двостовпного підходу (Pillar One та Pillar Two). Вони передбачають перегляд правил розподілу податкових прав між юрисдикціями та запровадження глобального мінімального рівня оподаткування, що фактично формує нову архітектуру міжнародних податкових відносин. Реалізація цих механізмів можлива лише за умови широкої міжнародної співпраці та узгодженого впровадження на національному рівні [30].

Таблиця 2.4

Порівняння дво та багатосторонніх міжнародних податкових угод

Критерій	**Двосторонні податкові угоди (DTT)**	**Багатосторонні угоди та механізми**
Кількість сторін	Дві держави	Десятки або понад 100 країн
Гнучкість	Висока, але повільне оновлення	Менша гнучкість, але швидка імплементація
Адаптація до цифрової економіки	Обмежена (орієнтація на фізичну присутність)	Висока (економічна присутність, глобальні правила)
Швидкість змін	Повільна (переговори по кожній угоді)	Висока (MLI, Pillar One/Two)
Ризик фрагментації	Високий	Низький
Ефективність проти BEPS	Обмежена	Висока
Приклади	Конвенції про уникнення подвійного оподаткування	MLI, CRS, DAC6, Pillar One/Two

Джерело: складено за даними [13, 22, 23, 30].

Порівняльний аналіз свідчить, що традиційні двосторонні податкові угоди втрачають ефективність в умовах цифровізації економіки, тоді як багатосторонні механізми координації, розроблені в межах ОЕСР та ЄС, формують нову модель глобального податкового управління, орієнтовану на економічну присутність, прозорість та справедливий розподіл податкових прав.

Таким чином, міжнародні угоди та механізми податкової координації відіграють визначальну роль у протидії податковим викликам цифрової

економіки. Вони дозволяють зменшити ризики подвійного оподаткування та неоподаткування, підвищити прозорість транснаціональних операцій і забезпечити більш справедливий розподіл податкових надходжень між державами. Водночас ефективність таких механізмів безпосередньо залежить від рівня міжнародної співпраці та готовності країн адаптувати національні податкові системи до глобальних рішень.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження міжнародних підходів до оподаткування цифрової економіки встановлено, що традиційна система міжнародного оподаткування, заснована на принципі фізичної присутності та двосторонніх податкових угодах, виявилася недостатньо ефективною в умовах цифровізації глобальної економіки. Зростання ролі цифрових платформ, нематеріальних активів і дистанційної участі у створенні вартості зумовило необхідність перегляду підходів до розподілу податкових прав між державами.

Аналіз ініціатив OECP та G20 засвідчив, що проєкт BEPS 2.0, зокрема Pillar One та Pillar Two, формує нову архітектуру міжнародного податкового регулювання. Pillar One спрямований на перерозподіл частини прибутків найбільших транснаціональних корпорацій на користь країн ринків, незалежно від наявності фізичної присутності, тоді як Pillar Two передбачає запровадження глобального мінімального податку на прибуток, що обмежує можливості агресивного податкового планування та шкідливої податкової конкуренції.

Дослідження практики запровадження податку на цифрові послуги (DST) у країнах Європейського Союзу показало, що такі податки мають переважно тимчасовий та фрагментарний характер. Незважаючи на їх фіскальну ефективність у короткостроковій перспективі, DST створюють ризики подвійного оподаткування, порушують принципи податкової

нейтральності та призводять до ускладнення міжнародної податкової координації.

Встановлено, що ключову роль у забезпеченні узгодженості міжнародного оподаткування відіграють багатосторонні механізми координації, зокрема MLI, CRS та DAC6, які сприяють підвищенню прозорості, обміну податковою інформацією та протидії ухиленню від оподаткування в цифровому середовищі. На відміну від двосторонніх податкових угод, ці інструменти забезпечують швидшу адаптацію податкових систем до глобальних цифрових викликів.

Таким чином, розділ 2 підтверджує, що майбутнє міжнародного оподаткування цифрової економіки пов’язане з переходом від односторонніх національних рішень до комплексних багатосторонніх механізмів, розроблених у межах ОЕСР та ЄС. Отримані результати створюють аналітичну основу для подальшого дослідження можливостей імплементації цих підходів в Україні, що буде розглянуто в наступному розділі дипломної роботи.

РОЗДІЛ 3.
ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОПОДАТКУВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ В УКРАЇНІ

3.1. Стан та особливості оподаткування цифрових компаній в Україні

В Україні процес формування податкового режиму для цифрових компаній і цифрових послуг перебуває на стадії активної трансформації під впливом тенденцій цифровізації та інтеграції до європейських стандартів оподаткування. Важливим локальним кроком стало запровадження ПДВ на цифрові послуги, що надаються нерезидентами на території України з 1 січня 2022 року [2].

Згідно з нормами Податкового кодексу України, нерезиденти, які надають електронні цифрові послуги фізичним особам в Україні, зобов'язані реєструватися як платники ПДВ та сплачувати 20 % ПДВ на такі операції за умови перевищення реєстраційного порогу в 1 000 000 грн загального доходу за 12 місяців. Це правило спрямоване на створення рівних умов для українських і міжнародних постачальників цифрових послуг та наповнення бюджету держави [2, 31].

Ця норма, яку інколи неофіційно називають «Google tax», передбачає обов'язок для великих іноземних цифрових платформ (наприклад, Netflix, Google, Apple та інших) сплачувати ПДВ в Україні за свої цифрові сервіси, якщо вони надають їх українським споживачам.

За даними ДПС, 131 нерезидент уже зареєстровано як платника ПДВ за цим механізмом, і в 2024 році вони задекларували понад 12,6 млрд грн ПДВ, що свідчить про значні обсяги цифрової економічної активності та фіскального ефекту нових правил [2].

На рисунку 3.1. зображено поточні податкові зобов'язання цифрових компаній та потенційні компоненти оподаткування, які застосовуються в Україні до цифрових платформ та їхніх користувачів/постачальників.

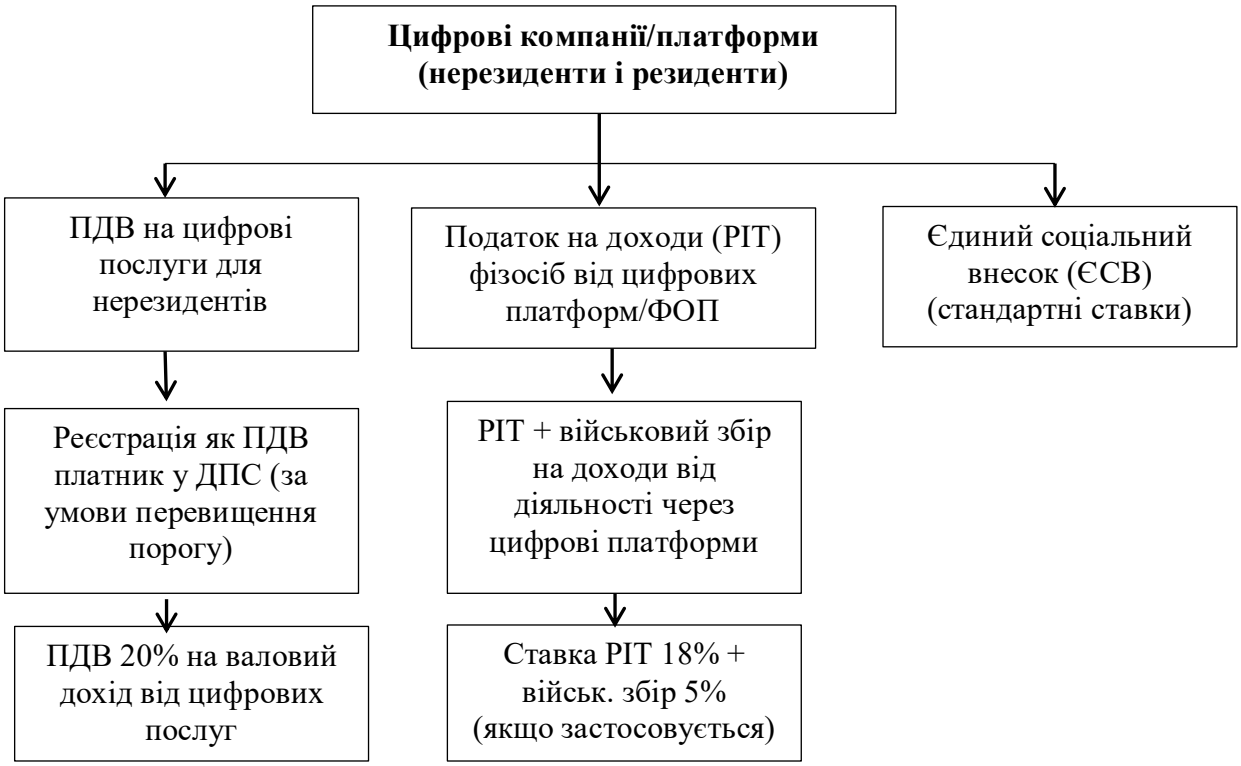


Рис. 3.1. Поточна модель оподаткування цифрових компаній в Україні

Джерело: складено автором.

Варто зауважити, що ПДВ на цифрові послуги стягується з валового обороту без можливості зменшення на витрати (що робить його де-факто податком на валовий дохід). Щодо PIT + військовий збір — він застосовується до доходів фізосіб/ФОП; ставки стандартизовані.

Окрім ПДВ на цифрові сервіси, в Україні розвиваються ініціативи щодо впровадження спеціальних правил оподаткування для цифрових платформ та учасників інтернет-економіки. Уряд ще у 2025 році схвалив проєкт змін до Податкового кодексу, що передбачає обов'язкову податкову звітність для операторів цифрових платформ (ринків, таксі, оренди нерухомості та інших онлайн-сервісів), включно з автоматичним обміном інформацією про доходи учасників таких платформ, що відповідає зобов'язанням у контексті адаптації до стандартів ЄС та ОЕСР [5].

В таблиці 3.1. наведено порівняльний аналіз порогів для оподаткування і податкових ставок для цифрових послуг

Таблиця 3.1.

Порівняння порогів і ставок для цифрових послуг

Види цифрових послуг / операцій	**Поріг для оподаткування**	**Вид податку**	**Ставка**
ПДВ на цифрові послуги для нерезидентів (стрімінг, додатки, SaaS тощо)	Загальний дохід > 1 000 000 грн за 12 м	ПДВ	20 %
Доходи фізосіб-підприємців від діяльності через цифрові платформи	Поріг загального доходу для реєстрації ФОП	РІТ	18 %
Військовий збір із операцій фізосіб через цифрові платформи	Без порогу; застосовується до доходу	Військовий збір	1.5 %
Доходи резидентних ТОВ-компаній від цифрової діяльності	Загальні правила оподаткування прибутку	Податок на прибуток	18 %
Дохід нерезидентів від цифрових послуг (без постійного представництва)	Реєстрація як ПДВ-платник	ПДВ	20 %

Джерело: складено за даними [2, 5].

Одним із специфічних особливостей національного підходу є також податкове стимулювання технологічних компаній через спеціальні режими. Так, в Україні діє режим Diia City, який створено для підтримки ІТ-компаній та стартапів цифрового сектору. Ця система передбачає пільгові умови оподаткування для учасників технологічного кластеру, включно з особливостями щодо податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску та інших податків, що сприяє розвитку цифрового бізнесу у національному масштабі [6].

Варто зазначити, що окрім оподаткування операцій нерезидентів, Україна також працює над правовим врегулюванням оподаткування доходів, отриманих через цифрові платформи, включно з доходами фізичних осіб. Відповідні ініціативи, як проєкт № 14025, передбачають встановлення

податку на доходи та військового збору з доходів, отриманих через цифрові платформи операторами, що сприяє підвищенню прозорості та боротьбі з тіньовою економікою в цифровому середовищі [7].

Для зясування стану оподаткування цифрових компаній в Україні проведемо аналіз розривів: Україна vs. OECP Pillar Two.

Насамперед проаналізуємо об’єкт оподаткування.

Україна: ПДВ на цифрові послуги оподатковує валовий дохід нерезидентів від надання цифрових послуг. PIT/ЄСВ — на доходи фізосіб/ФОП.

Pillar Two (OECP): орієнтований на оподаткування чистого прибутку мультинаціональних корпорацій (MNCs), зокрема встановлення глобального мінімального ефективного податку на прибуток у щонайменше 15 % для великих груп.

Розрив: Українська модель не оперує поняттям net profit у контексті цифрових платформ нерезидентів; ПДВ як податок на оборот не збігається з логікою Pillar Two (податок на прибуток).

Наступний аналіз проведемо щодо територіальної присутності.

Україна: фіскальні зобов’язання для нерезидентів настають за фактом надання цифрових послуг резидентам/споживачам (без фізичної присутності).

Pillar Two: передбачає загальні правила для MNC з урахуванням консолідованих глобальних показників, незалежно від фізичної присутності; включає умови щодо встановлення ефективної ставки.

Розрив: українські правила частково резонують з логікою Pillar One, але щодо Pillar Two орієнтовані на податки, що не узгоджуються з міжнародним підходом до групового прибутку.

Також проаналізуємо податкову базу.

Україна: податковою базою є валовий дохід або дохід фізосіб/ФОП, а не прибуток компанії.

Pillar Two: податкова база — консолідований прибуток MNC, скорегований за міжнародними правилами (GloBE).

Розрив: українська податкова база для цифрової діяльності не відповідає Pillar Two, що обмежує можливості імплементації глобального мінімального податку.

Проведемо також порівняльний аналіз щодо глобальної координації.

Україна: глобальної координації спрямована на адаптацію національних правил і двосторонніх угод.

Pillar Two: глобальної координації передбачає уніфікацію правил на багатосторонньомуп рівні (Inclusive Framework OECP).

Розрив: українська система потребує більшого узгодження з міжнародними правилами, зокрема шляхом зміни міжнародних угод і внутрішнього законодавства для забезпечення узгодженості з Pillar Two.

Отже, можемо зробити висновок, що поточна модель оподаткування цифрових компаній в Україні має низку часткових рішень**,** що дозволяють захопити певні сегменти цифрової діяльності (насамперед ПДВ для нерезидентів і PIT/військовий збір для фізосіб), але не відповідає повністю логіці оподаткування прибутку**,** яка лежить в основі Pillar Two**.** Це створює структурні розбіжності між національним податковим режимом і міжнародними стандартами, що може ускладнювати інтеграцію України у систему глобального мінімального оподаткування.

Таким чином, стан оподаткування цифрових компаній в Україні характеризується поступовою імплементацією норм, що впливають на міжнародні цифрові платформи, розвитком спеціальних податкових режимів для IT-сектору та законодавчою активністю щодо цифрових платформ. Незважаючи на прогрес, цей напрямок все ще потребує законодавчого уточнення та подальшої гармонізації з міжнародними стандартами, зокрема з механізмами OECP і ЄС, для створення передбачуваного і конкурентоспроможного середовища для цифрових компаній.

3.2. Проблеми імплементації міжнародних стандартів в Україні.

Імплементація міжнародних стандартів оподаткування в Україні в умовах цифровізації економіки супроводжується низкою інституційних, правових та економічних проблем. Незважаючи на участь України в Ініціативі ОЕСР щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS), національна податкова система залишається лише частково адаптованою до нових глобальних правил, зокрема до механізмів Pillar One та Pillar Two [25].

Однією з ключових проблем є невідповідність податкової бази, яка застосовується в Україні, концепції глобального мінімального оподаткування. Чинна система оподаткування цифрових компаній ґрунтується переважно на непрямих податках (ПДВ на цифрові послуги) та оподаткуванні доходів фізичних осіб або резидентних компаній, тоді як Pillar Two передбачає оподаткування консолідованого прибутку великих транснаціональних корпорацій на основі єдиних правил розрахунку ефективної ставки податку. Відсутність у національному законодавстві механізмів визначення глобального прибутку та ефективної ставки створює суттєвий розрив між українською практикою та стандартами ОЕСР [21].

Другою важливою проблемою є обмежена інституційна спроможність щодо адміністрування складних міжнародних податкових механізмів. Запровадження Pillar Two потребує високого рівня податкової прозорості, доступу до консолідованої фінансової звітності міжнародних груп, а також ефективного обміну податковою інформацією з іншими юрисдикціями. Наразі такі інструменти в Україні перебувають на стадії розвитку, що ускладнює практичну реалізацію глобальних стандартів.

В таблиці 3.2. наведено систематизацію основних проблем імплементації міжнародних стандартів оподаткування в Україні, їх наслідків та можливих шляхів вирішення.

Таблиця 3.2

Проблеми імплементації міжнародних стандартів оподаткування в Україні та шляхи їх вирішення

Проблема	Наслідки для податкової системи та економіки України	Можливі рішення та напрями вдосконалення
Невідповідність податкової бази українських податків логіці Pillar Two	Неможливість застосування глобального мінімального податку; розрив між національними та міжнародними правилами	Поетапна адаптація податку на прибуток до стандартів GloBE; підготовка законодавчої бази для визначення ефективної ставки
Орієнтація на непрямі податки (ПДВ на цифрові послуги) замість оподаткування прибутку	Обмежена фіскальна ефективність; ризик перекладання податкового навантаження на споживачів	Перехід від тимчасових оборотних податків до системних рішень у межах Pillar Two
Недостатня інституційна спроможність податкових органів	Складність адміністрування складних міжнародних податкових механізмів; ризик помилок та зловживань	Розвиток аналітичних підрозділів ДПС; навчання кадрів; посилення міжнародного обміну інформацією
Фрагментарність податкового законодавства	Відсутність цілісної податкової стратегії; правова невизначеність для бізнесу	Розробка комплексної стратегії гармонізації податкового законодавства з ОЕСР та ЄС
Потенційний конфлікт із податковими стимулами (Diia City)	Зниження інвестиційної привабливості IT-сектору; регуляторні суперечності	Узгодження режиму Diia City з вимогами Pillar Two; застосування перехідних положень
Неповна інтеграція України до глобальних механізмів ОЕСР	Обмежений доступ до механізмів координації та вирішення податкових спорів	Активізація участі в Inclusive Framework ОЕСР; адаптація міжнародних угод
Ризик зниження податкової конкурентоспроможності	Відтік інвестицій та цифрового бізнесу до інших юрисдикцій	Диференційований підхід до імплементації Pillar Two з урахуванням національних економічних умов

Джерело: складено за даними [6, 21, 25].

Третьою проблемою є нормативно-правова фрагментарність. Українське податкове законодавство містить окремі елементи, які відповідають міжнародним підходам (зокрема ПДВ на цифрові послуги для нерезидентів та окремі заходи BEPS), проте відсутня комплексна стратегія гармонізації податкової системи з правилами ОЕСР та ЄС. Це призводить до вибіркового впровадження міжнародних стандартів без належного системного узгодження.

Суттєвим стримуючим фактором також є ризик негативного впливу на інвестиційний клімат. Запровадження глобального мінімального податку без урахування специфіки економічного розвитку України та її потреб у залученні іноземних інвестицій може зменшити податкову конкурентоспроможність країни. Особливо це стосується цифрового та IT-сектору, для якого в Україні запроваджено спеціальні стимули, зокрема режим Diia.City, що потенційно може конфліктувати з правилами Pillar Two [6].

Крім того, проблемною залишається відсутність чіткої координації між національними та міжнародними податковими зобов’язаннями. Україна поки не є повноцінним учасником глобального механізму впровадження Pillar One та Pillar Two, що ускладнює узгодження внутрішніх податкових рішень із міжнародними правилами та створює правову невизначеність для транснаціональних цифрових компаній.

Отже, проблеми імплементації міжнародних стандартів оподаткування в Україні мають комплексний характер і пов’язані як з недосконалістю нормативно-правової бази, так і з інституційними та економічними обмеженнями. Подолання цих проблем потребує поетапної адаптації податкового законодавства, розвитку інституційної спроможності податкових органів та формування довгострокової стратегії гармонізації національної податкової системи з міжнародними стандартами ОЕСР та ЄС.

3.3. Напрями вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифровізації.

Цифровізація світової економіки зумовлює необхідність докорінного перегляду підходів до міжнародного оподаткування, які історично формувалися на основі фізичної присутності платника податків та територіальної локалізації економічної діяльності. У сучасних умовах ключовими напрямами вдосконалення системи міжнародного оподаткування мають стати гармонізація податкових правил, посилення координації між державами та адаптація національних податкових систем до нових цифрових бізнес-моделей.

Першочерговим напрямом є імплементація глобальних стандартів OECP, насамперед рішень у межах Inclusive Framework, зокрема Pillar One та Pillar Two. Pillar One спрямований на перерозподіл податкових прав між країнами ринків і країнами резидентності транснаціональних корпорацій, що дозволяє частково вирішити проблему оподаткування цифрових компаній без фізичної присутності [27].

Pillar Two, у свою чергу, встановлює глобальний мінімальний рівень оподаткування прибутку, що обмежує використання податкової конкуренції та агресивного податкового планування. Для України важливим є поетапне наближення національного податку на прибуток до стандартів GloBE з урахуванням економічних та інституційних можливостей держави [28].

Другим важливим напрямом є відмова від фрагментарних та тимчасових податкових рішень, зокрема односторонніх цифрових податків на оборот (DST), на користь системних міжнародно узгоджених механізмів. Хоча такі податки можуть забезпечувати короткострокові бюджетні надходження, вони створюють ризики подвійного оподаткування, торговельних конфліктів та перекладання податкового навантаження на споживачів.

В умовах цифровізації більш ефективним є інтегрування України в глобальну архітектуру оподаткування, ніж розширення національних спеціальних податків.

Третім напрямом удосконалення є розвиток інституційної спроможності податкових органів. Запровадження складних міжнародних податкових правил потребує високого рівня аналітичної підготовки, доступу до міжнародних баз даних та ефективного використання механізмів автоматичного обміну податковою інформацією (CRS, DAC6, Country-by-Country Reporting) [8].

Для України це означає необхідність інвестування в цифрові інструменти податкового контролю, підготовку спеціалізованих кадрів і посилення співпраці з податковими адміністраціями інших держав.

Четвертим напрямом є узгодження податкових стимулів із міжнародними стандартами. Спеціальні режими для IT- та цифрових компаній, зокрема «Diia City», відіграють важливу роль у розвитку цифрової економіки, однак у перспективі вони мають бути адаптовані до вимог глобального мінімального оподаткування. Важливим завданням є збереження інвестиційної привабливості цифрового сектору без створення ризиків невідповідності міжнародним зобов’язанням України.

П’ятим напрямом є посилення міжнародної податкової координації та участі України у формуванні глобальних правил. Активна участь у роботі ОЕСР, співпраця з Європейським Союзом та адаптація двосторонніх і багатосторонніх податкових угод дозволять Україні не лише імплементувати міжнародні стандарти, а й враховувати власні національні інтереси в процесі глобальних податкових реформ.

В таблиці 3.2. узагальнено ключові проблеми оподаткування цифрової економіки в Україні, інструменти їх вирішення та очікувані фіскальні й інституційні ефекти, що підтверджує доцільність орієнтації України на міжнародно узгоджені податкові стандарти.

Таблиця 3.2.

Напрями вдосконалення оподаткування цифрової економіки в Україні: проблемно-інструментальний підхід

Проблема	Інструмент (механізм вирішення)	Очікуваний ефект
Відсутність оподаткування прибутку глобальних цифрових компаній без фізичної присутності в Україні	Імплементація рішень ОЕСР у межах **Pillar One** (перерозподіл податкових прав на користь країни ринку)	Розширення податкової бази; справедливіший розподіл податкових надходжень між країнами
Перекладання податкового навантаження на споживачів через ПДВ на цифрові послуги	Перехід від односторонніх непрямих податків до міжнародно узгоджених правил оподаткування прибутку	Зменшення регресивного впливу оподаткування; підвищення соціальної справедливості
Фрагментарність національного регулювання цифрових послуг	Гармонізація податкового законодавства з нормами ОЕСР та ЄС	Підвищення прозорості та передбачуваності податкової системи
Обмежений доступ податкових органів до інформації про доходи цифрових платформ	Використання механізмів CRS, DAC6, Country-by-Country Reporting	Посилення податкового контролю; зменшення ухилення від оподаткування
Ризики агресивного податкового планування та використання низькоподаткових юрисдикцій	Запровадження глобального мінімального податку відповідно до Pillar Two (GloBE Rules)	Зменшення податкової конкуренції; стабілізація доходів бюджету
Інституційна неготовність України до впровадження складних міжнародних стандартів	Поступова імплементація стандартів ОЕСР та підвищення кваліфікації податкових органів	Підвищення ефективності адміністрування міжнародних податків
Потенційна невідповідність спеціальних режимів (Diia City) вимогам Pillar Two	Адаптація податкових стимулів із урахуванням глобального мінімального оподаткування	Збереження інвестиційної привабливості без порушення міжнародних зобов’язань
Обмежена участь України у формуванні глобальних податкових правил	Активізація участі в Inclusive Framework ОЕСР та співпраця з ЄС	Захист національних інтересів у процесі глобальної податкової реформи

Джерело: складено за даними [5, 27, 28].

Отже, вдосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифровізації має ґрунтуватися на поєднанні глобальних стандартів і

національних пріоритетів розвитку. Для України ключовими завданнями є поступова імплементація рішень ОЕСР, зміцнення інституційної спроможності податкових органів, узгодження податкових стимулів із міжнародними вимогами та активна участь у міжнародній податковій координації, що створить передумови для ефективного та справедливого оподаткування цифрової економіки.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі дипломної роботи здійснено комплексний аналіз стану оподаткування цифрових компаній в Україні, проблем імплементації міжнародних податкових стандартів та напрямів удосконалення системи міжнародного оподаткування в умовах цифровізації.

Встановлено, що національна модель оподаткування цифрової економіки наразі має фрагментарний характер і зосереджується переважно на оподаткуванні споживання через механізм ПДВ на електронні послуги нерезидентів. Запровадження відповідних норм дозволило розширити податкову базу та забезпечити додаткові надходження до бюджету, однак не вирішило проблеми оподаткування прибутків глобальних цифрових компаній, які здійснюють економічну діяльність на території України без фізичної присутності.

Доведено, що імплементація міжнародних стандартів оподаткування, зокрема рішень ОЕСР у межах плану BEPS та концепції Pillar One і Pillar Two, в Україні стикається з низкою інституційних, правових та адміністративних обмежень. До ключових проблем належать обмежена готовність податкових органів до застосування складних транснаціональних правил, відсутність законодавчо закріпленого механізму глобального мінімального оподаткування та необхідність узгодження податкових реформ із цілями економічного відновлення й підтримки інвестиційної активності.

Обґрунтовано, що подальший розвиток системи міжнародного оподаткування України в умовах цифровізації має ґрунтуватися на

поступовій імплементації глобальних стандартів ОЕСР, посиленні міжнародної податкової координації та відмові від односторонніх тимчасових податкових рішень на користь міжнародно узгоджених механізмів. Особливу увагу слід приділити адаптації спеціальних податкових режимів для цифрових компаній до вимог глобального мінімального оподаткування без втрати їх стимулюючої ролі.

Узагальнюючи результати розділу, можна зробити висновок, що ефективне оподаткування цифрової економіки в Україні можливе лише за умови поєднання національних податкових інструментів із міжнародними стандартами та активної участі держави у формуванні глобальних податкових правил. Реалізація запропонованих у розділі напрямів удосконалення сприятиме підвищенню фіскальної ефективності, зменшенню податкових ризиків та інтеграції України у сучасну систему міжнародного оподаткування.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі було здійснено комплексне дослідження впливу цифровізації економіки на систему міжнародного оподаткування. Визначено ключові виклики, що постають перед національними податковими системами держав в умовах трансформації глобальних бізнес-моделей.

Встановлено, що цифрова економіка докорінно змінює традиційні підходи щодо створення вартості, локалізації прибутків та формування податкових зобов'язань. А це зумовлює необхідність перегляду усталених принципів міжнародного оподаткування.

У першому розділі роботи нами розкрито сутність та еволюцію цифрової економіки. Обґрунтовано обмеженість традиційних принципів міжнародного оподаткування в цифрову епоху.

Встановлено, що не відповідають реаліям цифрових бізнес-моделей концепції фізичної присутності та постійного представництва, у яких значна частина економічної діяльності здійснюється без територіальної прив'язки. Проведено аналіз податкових ризиків та викликів, які спричинені цифровізацією. До них відносяться: ерозія податкової бази, зростання агресивного податкового планування; асиметрія податкових прав між державами.

У другому розділі нами досліджено міжнародні ініціативи з оподаткування цифрової економіки та проаналізовано практику їх реалізації в країнах-членах Європейського Союзу. Нами з'ясовано, що односторонні цифрові податки на оборот (DST), не дивлячись на їх фіскальну ефективність у короткостроковій перспективі, все ж таки мають низку системних недоліків. Так, до них належать: ризики подвійного оподаткування та торговельних конфліктів. В той же час, ініціативи OECP та G20 у межах Inclusive Framework, насамперед Pillar One та Pillar Two, формують більш збалансований та довгостроково стійкий підхід до оподаткування цифрових

транснаціональних корпорацій, який заснований на міжнародній координації та відповідно справедливому розподілі податкових прав.

Третій розділ нами присвячено аналізу стану оподаткування цифрових компаній в Україні та виявленням проблем імплементації міжнародних стандартів і визначенню напрямів удосконалення вітчизняної податкової системи. Нами встановлено, що в Україні вже сформовано базові елементи оподаткування цифрової економіки. Так, це є механізм ПДВ на електронні послуги нерезидентів та спеціальні податкові режими для ІТ-компаній. В той же час, чинна модель цифрової економіки не забезпечує повноцінного оподаткування прибутків глобальних цифрових компаній та характеризується обмеженою інтеграцією у міжнародну систему податкової координації.

Нами обґрунтовано на основі проведеного дослідження доцільність поетапної імплементації міжнародних стандартів ОЕСР із урахуванням національних економічних умов та відповідно інституційних можливостей України. Нами доведено, що ефективне оподаткування цифрової економіки повинно базуватися на поєднанні глобальних правил «Pillar One» та «Pillar Two», а також розвитку механізмів міжнародного обміну податковою інформацією та відповідно адаптації вітчизняних податкових стимулів до вимог глобального мінімального оподаткування.

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що цифровізація економіки не тільки створює нові податкові ризики, а також відкриває можливості задля модернізації системи міжнародного оподаткування. Реалізація запропонованих рекомендацій буде сприяти підвищенню фіскальної ефективності та зменшенню податкових розривів й посиленню інтеграції України ц сучасну глобальну податкову архітектуру.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Податкова політика в умовах цифрової трансформації економіки. Фінанси України. 2023. № 3. С. 45-62.

2. Дані Державної податкової служби України (офіційні повідомлення про ПДВ на цифрові послуги для нерезидентів): https://tax.gov.ua/baneryi/nerezidentam-postachalnikam-elektronnih-poslug

3. Крисоватий А. І. Трансформація принципів міжнародного оподаткування в епоху цифровізації. Світ фінансів. 2024. № 2. С. 34-48.

4. Кириленко О.П., Максименко А.С. Цифровізація податкових відносин: виклики та перспективи. Київ: КНЕУ, 2023. 312 с.

5. Нові податкові правила для цифрових платформ (загальні перспективи та розгляд змін у Верховній Раді України у 2025 році) *https://www.rada.gov.ua/*.

6. Офіційна сторінка «Дія.City» (режим спеціального оподаткування для ІТ-компаній в Україні): https://city.diia.gov.ua/

7. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України "Про банки і банківську діяльність" щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи, 14025 від 09.09.2025 р. https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/57296.

8. Цифрова економіка України 2023: аналітичний звіт. Міністерство цифрової трансформації України. К., 2024. 156 с.

9. Agencia Rtibutaria. https://www.agenciatributaria.es/Sede/informacion-institucional.html

10. Castells M. *The Rise of the Network Society.* Cambridge: Blackwell. https://memotef.web.uniroma1.it/

11. Digital Services Taxes in Europe, 2024. Digital Tax Update: 2024 Digital Services Taxes in Europe

12. Digital taxation. https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/

13. European Commission, DAC6 Mandatory Disclosure Rules https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-tax/anti-tax-avoidance-directive/dac6_en

14. European Commission. *A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547

15. European Commission. Digital taxation — офіційна сторінка Ради ЄС щодо цифрового оподаткування, включаючи Pillar Two у межах ЄС.https://www.consilium.europa.eu/mt/policies/digital-taxation/

16. Federal Minister of Finance Republic of Austria. https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax.html

17. Keen M. *Corporate Taxation in the Global Economy* (OECD/G20). https://www.piie.com/sites/default/files/documents/keen2019-03-25ppt.pdf

18. Keen M. *Digitalization and International Corporate Tax Reform*. https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2020/03/10/Digitalization-and-International-Corporate-Tax-Reform-49261

19. Ministère de l'Économie et des Finances. Particuliers. Taxe-services-numeriques. https://www.economie.gouv.fr/particuliers/taxe-services-numeriques

20. Ministero dell'Economia e delle Finanze, MEF https://www.mef.gov.it/inevidenza/Digital-Services-Tax/

21. OECD. Digital Economy Outlook 2024 (Volume 1): Embracing the Technology Frontier — огляд цифрової економіки в країнах ОЕСР. https://www.oecd.org/publication/digital-economy-outlook/2024

22. OECD. Common Reporting Standard (CRS) https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/

23. OECD. Multilateral Instrument (MLI) https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

24. OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the*

Economy (BEPS Action 1 Report) — https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf

25. OECD. *Blueprint on Pillar One and Pillar Two*. https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1.

26. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*. https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm.

27. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint* — https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en.html

28. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint* — https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm

29. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf

30. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Pillar One and Pillar Two . https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/

31. PwC Ukraine — опис механізму ПДВ на цифрові послуги в Україні (опис оподаткування B2C digital services для нерезидентів): https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/other-taxes

32. Stiglitz J. *Globalization and Its Discontents Revisited: Anti-Globalization in the Era of Trump*. https://en.wikipedia.org/wiki/Joseph_Stiglitz

33. Tapscott, D., & Williams, A. D. *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. https://uk.wikipedia.org/wiki

Додаток А

Структурований опис нормативних документів, які формують сучасну систему комплаєнсу в міжнародному оподаткуванні.

1. План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

План дій BEPS — це комплекс з **15 заходів**, розроблений **ОЕСР та G20**, спрямований на протидію:

- розмиванню податкової бази;
- штучному переміщенню прибутків у низькоподаткові юрисдикції;
- агресивному податковому плануванню транснаціональних компаній.

Ключові дії BEPS для міжнародного оподаткування:

- **Action 6** — запобігання зловживанню податковими конвенціями (тест основної мети – PPT);
- **Action 7** — запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва;
- **Action 13** — документація з трансфертного ціноутворення та Country-by-Country Reporting;
- **Action 14** — підвищення ефективності процедур взаємного узгодження спорів.

Значення для податкового комплаєнсу:

- підвищення прозорості міжнародних операцій;
- посилення обов'язків платників щодо розкриття інформації;
- уніфікація міжнародних стандартів податкової поведінки.

2. Автоматичний обмін податковою інформацією (CRS)

CRS (Common Reporting Standard) — глобальний стандарт ОЕСР щодо **автоматичного обміну фінансовою податковою інформацією** між податковими органами різних країн.

Основні елементи CRS:

- ідентифікація податкового резидентства власників рахунків;
- збір інформації фінансовими установами;
- щорічний автоматичний обмін між податковими адміністраціями.

Яку інформацію передають:

- дані про банківські рахунки;
- залишки та обороти коштів;
- доходи у вигляді процентів, дивідендів, фінансових активів.

Роль CRS у комплаєнсі:

- зменшення можливостей приховування доходів за кордоном;
- стимулювання добровільного податкового декларування;
- посилення міжнародної податкової дисципліни.

3. DAC6 та податкове розкриття схем

DAC6 — це **Директива ЄС**, що зобов'язує:

- податкових консультантів, аудиторів, юристів;
- або платників податків

повідомляти податкові органи про **потенційно агресивні транскордонні податкові схеми**.

Основні характеристики DAC6:

- обов'язкове розкриття схем із визначеними «ознаками» (hallmarks);
- чіткі строки повідомлення (зазвичай 30 днів);
- охоплення всіх транскордонних операцій у межах ЄС.

Значення для міжнародного комплаєнсу:

- раннє виявлення схем податкового планування;
- підвищення відповідальності податкових посередників;
- формування культури прозорого податкового планування.

Додаток Б

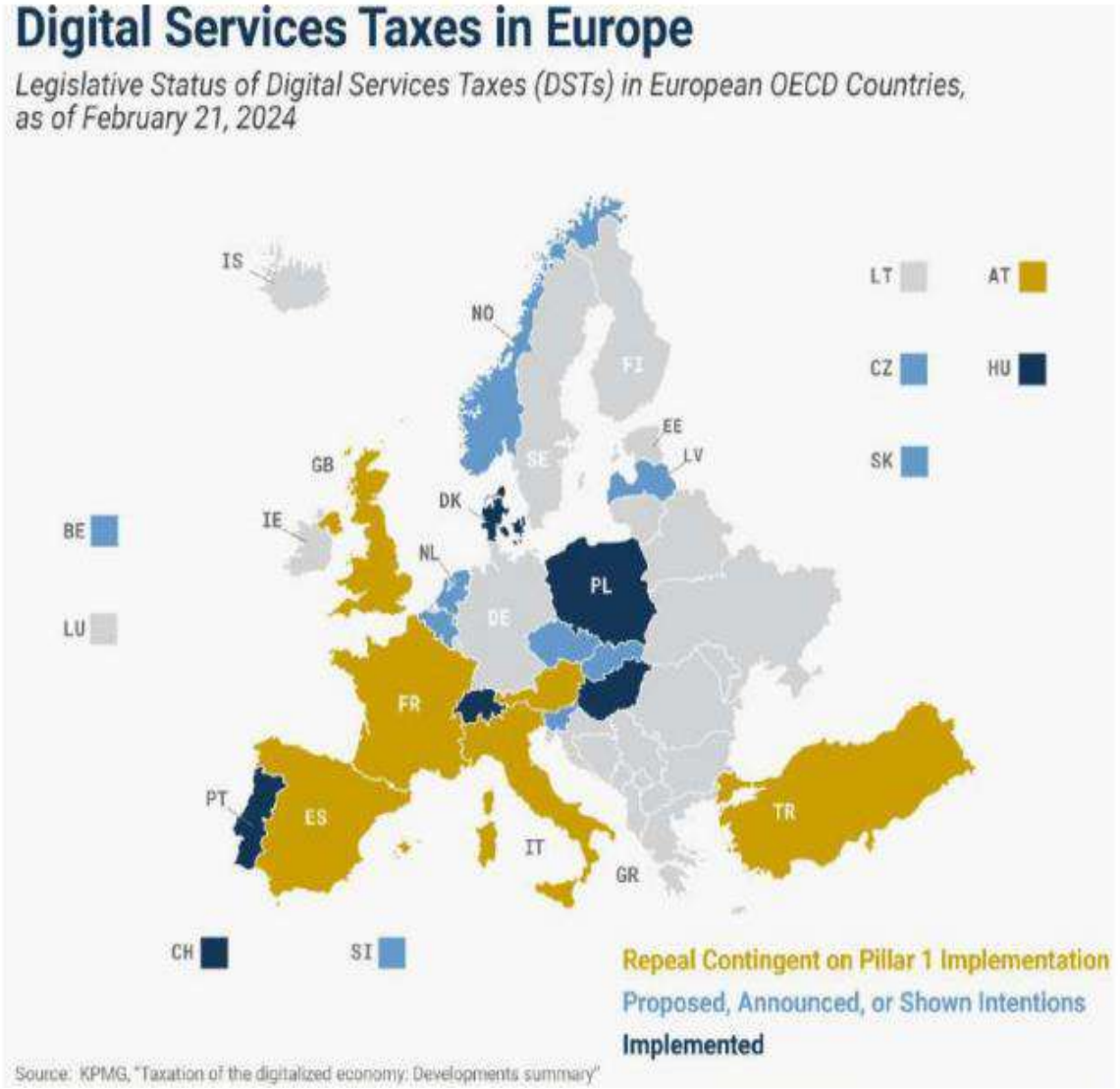


Рис.1 Додатку Б. Сучасний стан запровадження податків на цифрові послуги в європейських країнах*

*Станом на початок 2024 року Австрія, Данія, Франція, Угорщина, Італія, Польща, Португалія, Іспанія, Швейцарія, Туреччина, Франція та Велика Британія запровадили податки на цифрові послуги.

Бельгія та Чехія опублікували пропозиції щодо запровадження такого податку, а Латвія, Норвегія, Словаччина та Словенія офіційно оголосили про наміри його запровадити. Запропоновані та впроваджені податки суттєво відрізняються в різних державах (за об'єктами оподаткування, ставками, періодом дії тощо).

Наприклад, якщо в Австрії та Угорщині оподатковуються лише доходи від онлайн-реклами, то в Данії такий податок поширюється лише на стрімінгові сервіси, а у Франції база оподаткування значно ширша і охоплює доходи від надання цифрового інтерфейсу, таргетованої реклами та передачі даних, зібраних про користувачів у рекламних цілях. Ставки податку варіюються від 1,5 % в Польщі до 7,5 % в Угорщині (хоча в Угорщині ставку податку було знижено до 0 % до грудня 2024 року включно).

Додаток В

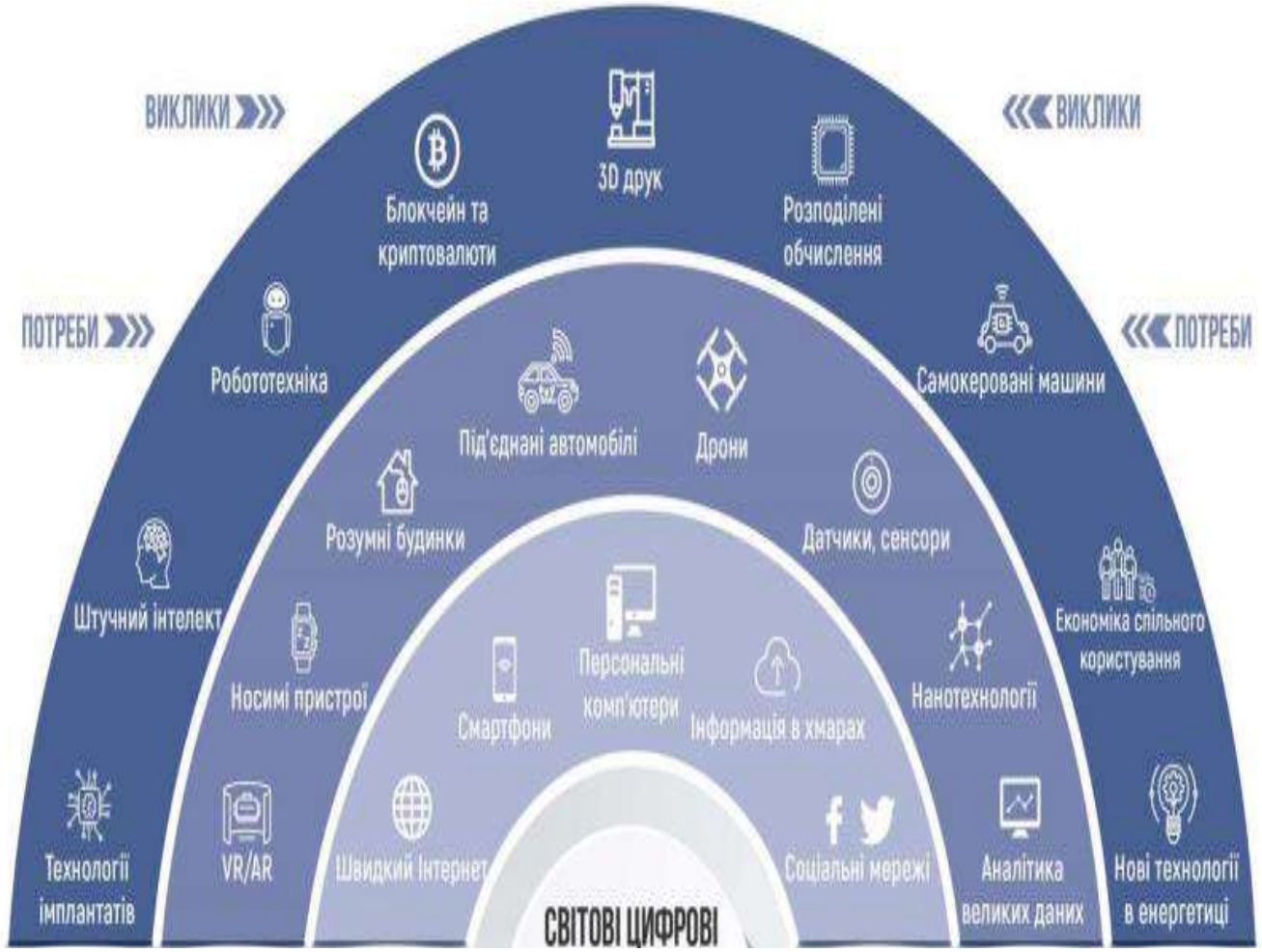


Рис. В.1. Основні світові цифрові треди розвитку цифрової економіки