

СТАНОВЛЕННЯ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ІНДУСТРІЇ В УКРАЇНІ

THE FORMATION OF PREFERENTIAL TAXATION OF IT-INDUSTRY IN UKRAINE

Гетманцев Д.О., д.ю.н.,
професор кафедри фінансового права

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Коваль Ю.А., д.філос. у галузі права,
асистент кафедри фінансового права

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Стаття досліджує вплив оподаткування на становлення і розвиток ІТ-індустрії в Україні. Встановлено, що особливістю ІТ-індустрії є високі витрати на заробітну плату, які спонукають ІТ-компанії мінімізувати податкове навантаження на фонд оплати праці.

Зроблено висновок про те, що історію оподаткування ІТ-індустрії в Україні доцільно поділити на три етапи: (1) перший етап характеризується запровадженням спрощеної системи оподаткування, яка дозволила структурувати договірні відносини з ІТ-спеціалістами через взаємодію з ними як із платниками єдиного податку; (2) на другому етапі держава зробила перші кроки до запровадження пільгового оподаткування ІТ-індустрії (пільгова ставка 5% для оподаткування податком на прибуток суб'єктів індустрії програмної продукції та звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції); (3) третій етап характеризується запровадженням правового режиму Дія Сіті, спеціального режиму оподаткування для ІТ-індустрії, а також пільгового оподаткування доходів ІТ-спеціалістів.

Встановлено, що наразі ІТ-компанії мають право вибору з таких опцій: (1) зберегти статус кво; (2) отримати статус резидента Дія Сіті, але при цьому сплачувати податок на прибуток підприємств без особливостей; (3) отримати статус резидента Дія Сіті та скористатися можливістю переходу на спеціальний режим оподаткування. Зроблено висновок про те, що саме на третьому етапі сформувалися передумови для преференційного оподаткування ІТ-галузі, а в основі стимулів для переходу на спеціальний режим оподаткування лежить не пільгова ставка, а докорінний перегляд елементів податку на прибуток.

Досліджено необхідність розмежування понять «податкова пільга» та «податкова преференція» не лише з точки зору оподаткування, а й для визначення допустимості державної допомоги суб'єктам господарювання.

Зроблено висновок про те, що преференційне оподаткування ІТ-індустрії виконує подвійну роль: стимулює розвиток галузі, а також додатково сприяє її виведенню з тіні, збільшенню її прозорості та відповідності вимогам чинного законодавства. Визначено тенденції розвитку прямого і непрямого оподаткування в умовах цифрової економіки.

Ключові слова: преференційне оподаткування, ІТ-індустрія, податок на прибуток підприємств, єдиний податок, Дія Сіті, резидент Дія Сіті, податок на виведений капітал.

The article examines the impact of taxation on the formation and development of the IT-industry in Ukraine. It is established that the peculiarity of the IT-industry is the high cost of wages that encourage IT-companies to minimize the tax burden on the payroll.

It is concluded that the history of taxation of the IT-industry in Ukraine is advisable to divide into three stages. The first stage is characterized by introduction of a simplified tax system, which allowed to structure contractual relations with IT-specialists through interaction with them as single tax payers. In the second stage, the state took the first steps to introduce preferential taxation of the IT-industry (a preferential rate 5% for taxation of income tax on software industry entities and exemption from VAT on software supply operations). The third stage is characterized by the introduction of the legal regime of Diia City, a special taxation regime for the IT-industry, as well as preferential taxation of IT-specialists.

It is established that IT-companies are currently eligible to choose from the following options: (1) to maintain the "status quo"; (2) to become a Diia City resident, but pay income tax without peculiarities; (3) to become a Diia City resident and take advantage of moving to a special tax regime. It was concluded that in the third stage the preconditions for preferential taxation of the IT industry were formed.

The need to distinguish between the concepts of "tax privilege" and "tax preference" is investigated not only in terms of taxation, but also to determine the admissibility of state aid.

It is concluded that the preferential taxation of the IT-industry plays a dual role: stimulates the development of the industry, and additionally contributes to its removal from the shadows, increasing its transparency and compliance with the requirements of the current legislation. Trends in the development of direct and indirect taxation in a digital economy have been identified.

Key words: preferential taxation, IT-industry, corporate income tax, single tax, Diia City, Diia City resident, withdrawn capital tax.

Поява інформаційних технологій і, як наслідок, зародження та формування цифрової економіки свого часу стали неабияким викликом для міжнародної спільноти та засвідчили необхідність докорінного перегляду установлених підходів до оподаткування. Мобільність цифрової індустрії (порівняно з традиційними галузями економіки) зумовлює більші ризики для зловживань і водночас стимулює податкову конкуренцію між країнами. При цьому становлення та розвиток ІТ-галузі в Україні значною мірою обумовлені особливостями існуючої податкової системи, адже саме наявність спрощеної системи оподаткування свого часу дозволила ІТ-індустрії скористатися її перевагами для підвищення конкурентоспроможності на міжнародному ринку. І на сьогоднішній день навіть в умовах повномасштабного вторгнення російських військ саме ІТ-галузь продовжує працювати на експорт, тим самим підтримуючи економіку України. Для ілюстрації сказаного зазначимо, що обсяг експорту комп'ютерних послуг за перше півріччя 2022 року становив 3,74 млрд дол, що

на 23% більше, ніж за аналогічний період попереднього року, а сума сплачених ІТ-індустрією податків у першому півріччі склала 32,6 млрд грн [1]. Тож у цьому дослідженні пропонуємо з'ясувати роль та значення оподаткування для становлення та розвитку ІТ-індустрії в Україні.

Перш ніж перейти до особливостей оподаткування ІТ-індустрії варто наголосити, що при відсутності суттєвих витрат на основні засоби та сировину, цій галузі притаманні високі витрати на оплату праці, що обумовлює специфіку розподілу податкового навантаження. Так, за деякими дослідженнями витрати на оплату праці в ІТ-секторі можуть досягати 80-85% витрат компанії [2]. Саме тому вся історія оподаткування ІТ-індустрії в Україні у найпростішому вигляді умовно може бути представлена через послідовний пошук компромісу між ІТ-компаніями, які маючи значний потенціал до генерування доходів прагнуть мінімізувати податкове навантаження на фонд оплати праці, та державою, яка бажачучи наповнити бюджет веде боротьбу проти прихованих трудових відносин і ухилення від оподаткування.

У 90-х роках (до запровадження спрощеної системи оподаткування) єдиним способом побудови відносин із програмістами-розробниками було оформлення їх у штат або укладення з ними цивільно-правових договорів з однаково несприятливим податковим навантаженням, тому цей період не відзначився позитивним впливом оподаткування на розвиток ІТ-індустрії, а високі податки на працю були своєрідним «виправданням» для виплат зарплат «у конверті». Натомість історію оподаткування ІТ-індустрії в Україні як окремих феномен ми починаємо відслідковувати з 1999 року і умовно можемо її поділити на три етапи.

Перший етап (з 1999 року по 2013 рік) характеризується запровадженням спрощеної системи оподаткування, яка хоч і не мала на меті цілеспрямовано підтримати ІТ-галузь, проте саме вона дозволила структурувати договірні відносини з програмістами-розробниками через взаємодію з ними як із платниками єдиного податку, що надавало переваги за рахунок зменшення податкового навантаження. Розвиток ІТ за таких умов став побічним наслідком успішного запровадження спрощеної системи оподаткування, яка попри усі свої позитивні досягнення наразі потребує переосмислення для недопущення викривлення стимулів до переходу на єдиний податок. При цьому важливо, щоб обрання спрощеної системи оподаткування було виваженим рішенням, обумовленим реальними потребами ведення бізнесу, а не способом мінімізації оподаткування на свій страх і ризик, бо саме з цих причин вітчизняним програмістам останні два десятиліття років доводилося «відкривати» у собі підприємницький хист.

На **другому етапі** (з 2013 року по 2021 рік) держава зробила перші усвідомлені кроки на шляху до запровадження пільгового оподаткування ІТ-індустрії, а саме у податковому законодавстві було закріплено пільгову ставку 5% для оподаткування податком на прибуток суб'єктів індустрії програмної продукції. Проте проіснувала така пільга лише протягом 2013-2014 років і незабаром була скасована. При цьому включення до реєстру суб'єктів індустрії програмної продукції, які застосовують особливості оподаткування, не надавало жодних інших переваг, окрім власне пільгової ставки податку на прибуток, яка так і не змогла достатньою мірою привабити представників ІТ-індустрії.

А от запроваджена у той же час так звана «програмна» пільга щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції, яка застосовувалася без потреби включення до реєстру, працює і досі. Більш того, існують наміри щодо продовження строку дії зазначеної пільги до 1 січня 2028 року, адже специфіка операцій з постачання програмної продукції передбачає формування мінімального податкового кредиту, що фактично перетворює податок на додану вартість у цілях постачання програмної продукції на податок з обороту [3]. Така пільга спрямована на підтримку українських продуктивних ІТ-компаній, в той час як сервісні ІТ-компанії, як правило, експортують послуги, внаслідок чого об'єкт оподаткування податком на додану вартість не виникає відповідно до правил визначення місця постачання послуг за статтею 186 Податкового кодексу України (далі – *ПК України*) [4]. Разом з тим, досвід застосування пункту 26-1 підрозділу 2 розділу XX ПК України свідчить про те, що навіть такий позитивний інструмент, як податкова пільга, на практиці неодноразово спричиняв виникнення питань у платників податків щодо оцінки економічної сутності тієї чи іншої операції на предмет того, чи є вона постачанням товару чи послуги, і відповідно чи може підпадати під «програмну» пільгу. На жаль, не сприяли виправленню ситуації навіть численні узагальнюючі та індивідуальні податкові консультації [5]. При цьому специфіка оподаткування операцій з програмною продукцією для належної кваліфікації їх податкових наслідків вимагає глибокого розуміння особливостей процесів та об'єктів, які є результатом комп'ютерного програмування, що об'єктивно ускладнює правозастосування відповідних норм.

Перехід до третього етапу був означений тривалими пошуками консенсусу щодо оптимального правового втілення сприятливих податкових умов для ІТ-індустрії. Наприклад, одним із варіантів була пропозиція щодо запровадження п'ятої групи платників єдиного податку, але такий підхід не вирішував системних проблем галузі. Саме тому тільки із прийняттям базового Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» та початком його фактичної роботи ми можемо вести мову про **третій етап** (починаючи з 2022 року), який характеризується запровадженням правового режиму Дія Сіті, спеціального режиму оподаткування для ІТ-індустрії, а також пільгового оподаткування доходів ІТ-спеціалістів. Слід відзначити, що поява Дія Сіті була зумовлена не лише податковими питаннями, а ще й необхідністю запровадження гіг-контрактів замість негнучких трудових договорів, осучаснення підходів до корпоративного управління тощо. Проте саме податковий блок є наріжним каменем для забезпечення ефективності та привабливості Дія Сіті для ІТ-компаній. Тобто податкові стимули, передбачені для правового режиму Дія Сіті, передусім направлені на зміну формату роботи, а прозорість його принципів спонукає до відмови від застарілих схем, направлених на використання умовних «ФОПів» та «коворкінгів» з метою податкової оптимізації, тому зупинимося детальніше на оподаткуванні резидентів Дія Сіті.

Оскільки це вже друга спроба запровадження особливостей прямого оподаткування для представників ІТ-індустрії, то вона враховує попередній досвід, а тому вочевидь є більш продуманою і містить набагато більше факторів, які спонукають ІТ-компанії не тільки використовувати пільги, але й приводити свою діяльність у відповідність до букви закону, не боючись при цьому несприятливих податкових наслідків. При цьому на сьогодні ІТ-компанії мають право вибору з таких опцій: 1) утриматися від організаційних змін і не набувати статусу резидента Дія Сіті (зберегти статус кво, балансуючи на межі законності); 2) отримати статус резидента Дія Сіті, але при цьому сплачувати податок на прибуток підприємств без особливостей (*резидент Дія Сіті – платник податку на прибуток на загальних підставах*); 3) отримати статус резидента Дія Сіті та скористатися можливістю переходу на спеціальний режим оподаткування (*резидент Дія Сіті – платник податку, що сплачує податок на прибуток підприємств на особливих умовах*). Важливим є те, що відповідно до пункту 14.1.282-1 ПК України резиденти Дія Сіті, які не обрали (не перейшли) на відповідний режим оподаткування, сплачують податок на прибуток підприємств на загальних підставах та вважаються резидентами Дія Сіті, що не є платниками податку на особливих умовах (аналогічні за змістом положення також закріплені у пункті 141.10.3 ПК України). Таким чином, резидент Дія Сіті не може перебувати на спрощеній системі оподаткування, що є запобіжником проти збереження визначальної ролі єдиного податку для розвитку ІТ-галузі. При цьому ПК України містить також інші обмеження, які стосуються протидії виведенню коштів через платників єдиного податку. Так, виплата резидентом Дія Сіті – платником податку на прибуток підприємств на особливих умовах грошових коштів платнику єдиного податку у зв'язку з придбанням у нього товарів, робіт чи послуг у розмірі, що перевищує 20% витрат, вважається оподатковуваною операцією згідно з пунктом 135.2.1.15 ПК України. При цьому такий запобіжник передбачено не лише для резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах, а й для тих резидентів Дія Сіті, які сплачують податок на прибуток на загальних підставах – вони зобов'язані будуть застосовувати збільшувальну різницю, передбачену пунктом 140.5.17 ПК України. Таким чином, попри вагомий роль, яку спрощена система оподаткування відіграла для становлення ІТ-галузі України, наразі держава поставила за ціль вивести з тіні ІТ-підприємства, які структурують свою діяльність через іноземні юрисдикції та/або реєструють розробників у якості фізичних осіб-підприємців. У той же час замість системи, побудованої довкола єдиного податку,

податкове законодавство пропонує резидентам Дія Сіті не менш цікаві умови оподаткування у вигляді спеціального режиму, аналогом якого є податок на виведений капітал, надаючи можливість нарешті відмовитися від тривожного очікування перевірок та непевних юридичних конструкцій, єдиною ціллю яких є зниження податкового навантаження без належних підстав.

Такий комплексний підхід законодавця дозволяє зробити висновок про те, що саме на третьому етапі сформувався передумови для **преференційного оподаткування ІТ-галузі**, адже, як зазначає Р.О. Гаврилюк, правова природа податкової преференції, на відміну від податкової пільги, полягає у повній або частковій зміні загальноприйнятих елементів юридичної конструкції відповідного податку [6, с. 88]. При цьому зауважимо, що особливості сплати податку на прибуток резидентами Дія Сіті, що є платниками податку на особливих умовах, не належать до спеціальних податкових режимів у розумінні статті 11 ПК України, вичерпний перелік яких визначено Розділом XIV ПК України. Натомість преференційне оподаткування резидентів Дія Сіті, виходячи зі змісту пункту 14.1.282-1 ПК України, можна ідентифікувати як **спеціальний (преференційний) режим оподаткування**.

Таким чином, в основі стимулів для переходу на спеціальний режим оподаткування лежить не пільгова ставка і не звільнення від оподаткування, а докорінний перегляд **елементів податку на прибуток**:

1) **платник податку**: резидент Дія Сіті, який скористався своїм правом на подання заяви у порядку, визначеному пунктом 141.10 ПК України, для переходу на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах;

2) **об'єкт та база оподаткування**: для резидентів Дія Сіті – платників на особливих умовах об'єктом оподаткування є не прибуток, а операції, визначені пунктом 141.9-1.2 ПК України (наприклад, виплата дивідендів, процентів, фінансової допомоги, роялті, безоплатна передача майна і навіть виплати у зв'язку з придбанням майна, робіт чи послуг у платників єдиного податку, за якими також можуть ховатися операції з «виведення капіталу», про що вже згадувалося вище, тощо);

3) **ставка податку**: 9% від бази оподаткування, визначеної для резидентів Дія Сіті, окрім контрольованих операцій, які не відповідають принципу «втягнутої руки», що оподатковуються за ставкою 18%;

4) **порядок обчислення податку та податковий період**: податок обчислюється за результатами календарного року, але податкові зобов'язання визначаються виключно у разі настання перелічених у пункті 137.10.4 ПК України подій, пов'язаних з об'єктом оподаткування.

У цьому ж контексті слід наголосити, що чинне податкове законодавство не розмежує поняття «*податкова пільга*» та «*податкова преференція*». Разом з тим, коректне розуміння різниці між цими поняттями є важливим не лише з точки зору оподаткування, а й для визначення допустимості державної допомоги суб'єктам господарювання. Зокрема, відповідно до частини першої статті 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» державна допомога може реалізовуватися, серед іншого, шляхом надання податкових пільг [7]. Разом з тим, спеціальні режими оподаткування за своїми ознаками не відповідають поняттю податкової пільги у розумінні статті 30 ПК України, що теоретично може спричинити двозначність при визначенні необхідності здійснення аналізу належності спеціальних режимів оподаткування до державної допомоги, а також оцінювання допустимості державної допомоги для конкуренції.

З цього приводу зазначимо, що свого часу положення законопроекту реєстр. № 5376 від 14.04.2021, яким власне в подальшому і вносилися зміни до ПК України з метою запровадження особливостей оподаткування резидентів Дія Сіті, незважаючи на термінологічну неточність щодо належності до податкових пільг, були предметом аналізу Антимонопольного комітету України, який дійшов висно-

вку про те, що державна підтримка у формі надання резидентам Дія Сіті права переходу на оподаткування податком на прибуток на особливих умовах не є державною допомогою, адже неможливо спрогнозувати, чи це призведе до втрат відповідних бюджетів, зважаючи на неможливість порівняння податку на прибуток на особливих умовах та податку на загальних підставах [8].

Водночас, окрім запровадження спеціального режиму для оподаткування резидентів Дія Сіті, аналізований законопроект запроваджував також низку пільгових умов щодо оподаткування доходів спеціалістів, залучених резидентом Дія Сіті. Мова йде про оподаткування ПДФО за ставкою 5% заробітної плати працівників резидентів Дія Сіті та винагороди залучених ними гіг-спеціалістів, а також нарахування ЄСВ для зазначених категорій у розмірі мінімального страхового внеску. При цьому така державна підтримка у формі надання податкових пільг на ПДФО та ЄСВ юридичним особам – резидентам Дія Сіті була визнана державною допомогою, допустимою для конкуренції. Проте зауважимо, що знижена ставка податку стосується доходу фізичної особи, а не резидента Дія Сіті, який виступає лише податковим агентом.

Разом з тим, відповідно до пункту 170.14-1.5 ПК України у разі якщо податковий агент - резидент Дія Сіті у відповідний календарний місяць не відповідав вимогам, визначеним пунктами 2, 3 частини першої статті 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», такий податковий агент зобов'язаний у межах податкового розрахунку самостійно нарахувати податок за ставкою 18% щодо доходів спеціалістів резидента Дія Сіті, що були виплачені протягом такого календарного місяця, та сплатити його до подання податкового розрахунку. При цьому сума такого сплаченого податку податковим агентом не включається до доходу спеціалістів резидента Дія Сіті. Таким чином, невідповідність критеріям щодо розміру середньої місячної винагороди залученим працівникам та гіг-спеціалістам (не менше, ніж еквівалент 1200 євро) та середньооблікової кількості працівників та гіг-спеціалістів (не менше дев'яти осіб) призводить до виникнення у резидента Дія Сіті самостійного податкового обов'язку щодо сплати податку на доходи фізичних осіб.

При цьому слід підсумувати, що саме можливість зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці, а не сплата податку на прибуток на особливих умовах, була вирішальним чинником під час прийняття рішення про набуття статусу резидента Дія Сіті, про що свідчить, зокрема, той факт, що станом на липень із 265 резидентів лише 71 платник податку скористався своїм правом переходу на спеціальний режим оподаткування.

Водночас 29 березня 2022 року Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову № 382 «Деякі питання функціонування правового режиму Дія Сіті у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні» [9], якою фактично було дозволено резидентам Дія Сіті не дотримуватися деяких критеріїв, у тому числі щодо середньомісячної винагороди та середньооблікової кількості спеціалістів резидента Дія Сіті. Разом з тим, відповідні зміни щодо податкових наслідків недотримання цих критеріїв на момент підготовки цієї статті поки що до тексту ПК України не внесені, хоча активно обговорюються.

Насамкінець зауважимо, що окрім звичайних застережень та консервативного небажання пристосуватися до нової системи оподаткування, причиною, яка поки що зумовлює недовіру до держави відносно майбутніх перспектив Дія Сіті, є також непевненість потенційних резидентів Дія Сіті у намірах законодавця, пам'ятаючи, що попередня спроба пільгового оподаткування податком на прибуток ІТ-індустрії працювала замість обіцяних десяти років лише два. Тож і у цьому випадку попри запевнення законодавця про встановлення строку дії правового режиму Дія Сіті у 25 років (відповідно до частини другої статті 3 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [10] та пункту 3 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про

внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [11]), платники податків мають побоювання щодо строку дії пільгового режиму. Водночас, це не заважає дедалі більшій кількості підприємств набувати статусу резидентів Дія Сіті навіть в умовах воєнного стану, а станом на 19.08.2022 реєстр налічував 321 резидента [12]. Така кількість резидентів явно не відповідає загальній кількості українських ІТ-компаній (станом на серпень налічується близько 2 300 продуктивних та сервісних компаній [13]), проте свідчить про те, що система працює і викликає інтерес, а після успішного досвіду першопроходців сміливо можна буде очікувати позитивної динаміки і надалі.

Висновки. Преференційне оподаткування ІТ-індустрії є важливим чинником, що підвищує привабливість України для ІТ-спеціалістів та ІТ-компаній, тому попри численні зауваження щодо невідповідності принципу рівності та нейтральності оподаткування, слід визнати, що запровадження державою тимчасового правового режиму з преференційними умовами оподаткування є оптимальним компромісом, кінцевою метою якого є виведення ІТ-індустрії з тіні. Той факт, що податкові преференції поширюються не на всі ІТ-компанії, а не лише на ті з них, які набувають статусу резидентів Дія Сіті, є інструментом, обраним державою для коригування ринку і цінність якого буде виміряна успіхами щодо детінізації ІТ-індустрії. При цьому будь-які інші умови щодо оподаткування доходів спеціалістів резидентів Дія Сіті, аніж встановлені 5% ПДФО, 1,5% військового збору та мінімальний ЄСВ, не сприяли б виникненню бажання у потенційних резидентів Дія Сіті повернутися до «надмірного» (порівняно з роботою через платників єдиного податку) податкового навантаження на фонд оплати праці.

Таким чином, преференційне оподаткування ІТ-індустрії виводить подвійну роль – не лише стимулює розвиток галузі, а й сприяє її виведенню з тіні, збільшенню її прозорості та відповідності вимогам чинного законодавства. Окрім того, саме досвід, отриманий в межах реалізації проєкту Дія Сіті, зможе сприяти накопиченню емпіричної бази та стати вагомим джерелом для подальших висновків

відносно доцільності поширення податку на виведений капітал та гіг-контрактів на інші сфери економіки.

Разом з тим, цифрова економіка як явище не вичерпується ІТ-індустрією. Так, стимулювання розвитку ІТ-галузі в Україні шляхом надання податкових преференцій є важливим стратегічним кроком, тим більше в умовах воєнного стану, коли ІТ-індустрії відведена роль локомотиву у відновленні економіки. Проте слід наголосити, що Україна також є повноправним членом міжнародної спільноти, яка досі стоїть перед викликами, що їх зумовлює для міжнародного оподаткування цифрова економіка. Зокрема, такі явища епохи діджиталізації, як масштабування бізнесу без фізичної присутності, залежність від нематеріальних активів та робота з інформацією (даними), здійснили революцію у світовій економіці, внаслідок якої традиційна модель міжнародного прибуткового оподаткування застаріла і замість стимулювання розвитку економік викривлює конкуренцію і поглиблює нерівність.

Окремі країни вже намагаються протидіяти ухиленню від оподаткування, яке стало характерним для цифрової економіки, вживаючи на національному рівні інструменти як непрямого, так і прямого оподаткування. Так, на виконання своїх євроінтеграційних зобов'язань Україна вже адаптувала своє податкове законодавство в частині непрямого оподаткування, закріпивши *destination principle* щодо справляння податку на додану вартість з електронних послуг, що постають нерезидентами на митній території України (так званий «податок на зуг»). Але залишається нагальним питанням пошук рішення в частині прямого оподаткування, що значно складніше зробити силами однієї держави. Зокрема, попри окремі намагання Австрії, Франції, Угорщини, Італії, Польщі, Словаччини та деяких інших країн запровадити так званий *digital service tax*, такі спроби зустрічають опір і є лише тимчасовим рішенням [14]. Саме тому вагомим значення набуває необхідність відстеження глобальних ініціатив *OECD* (зокрема щодо запровадження мінімальної ставки оподаткування прибутку транснаціональних корпорацій відповідно до *Pillar Two*), які вже зовсім скоро можуть до невпізнаності змінити засадничі принципи прямого оподаткування епохи цифрової економіки.

ЛІТЕРАТУРА

1. Експортна ІТ-індустрія продовжує підтримувати економіку України. IT Ukraine. URL: <https://itukraine.org.ua/eksportna-%D1%96t-galuz-prodovzhu%D1%94-p%D1%96dtrimuvati-ekonom%D1%96ku-ukra%D1%97ni.html> (дата звернення 19.08.2022).
2. Розвиток української ІТ-індустрії: аналітичний звіт. URL: https://ko.com.ua/files/u125/Ukrainian_IT_Industry_Report_UKR.pdf (дата звернення 19.08.2022).
3. Проект Закону про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України (щодо пролонгації особливостей оподаткування програмної продукції) (реєстр. № 7611 від 28.07.2022). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40140> (дата звернення 19.08.2022).
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 19.08.2022).
5. Пропозиції Державної податкової служби України до проєкту Закону України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України (щодо пролонгації особливостей оподаткування програмної продукції)». URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/bills_documents/document-2888425.pdf (дата звернення 19.08.2022).
6. Гаврилюк Р. О. Правова природа податкової преференції (за Податковим кодексом України). *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2012. № 3. С. 82-89.
7. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 1 липня 2014 року № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1555-18#Text> (дата звернення 19.08.2022).
8. Про розгляд повідомлення про нову програму державної допомоги Міністерства цифрової трансформації України: Рішення ТАК АМКУ від 6 жовтня 2021 року № 133-п/тк. URL: <https://amcu.gov.ua/npas/pro-rozglyad-povidomlennya-pro-novu-programu-derzhavnoyi-dopomogi-ministerstva-cifrovoyi-transformaciyi-ukrayini> (дата звернення 19.08.2022).
9. Деякі питання функціонування правового режиму Дія Сіті у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні: постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2022 р. № 382. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/382-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 19.08.2022).
10. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 15 липня 2021 року № 1667-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1667-20#Text> (дата звернення 19.08.2022).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 14 грудня 2021 року № 1946-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/1946-20#Text> (дата звернення 19.08.2022).
12. Реєстр Дія.City. URL: <https://city.diia.gov.ua/registry/resident> (дата звернення 19.08.2022).
13. Dashboard of tech ecosystem of Ukraine. URL: <https://techecosystem.gov.ua/dashboard> (дата звернення 19.08.2022).
14. Taxing the digital economy. New developments and the way forward: briefing. European Parliament. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI\(2021\)698761_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BRI(2021)698761_EN.pdf) (дата звернення 19.08.2022).