

Оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті: спеціальний податковий режим

Артем Михайлович Котенко*

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
Харків, Україна

*e-mail: a.m.kotenko@nlu.edu.ua; art.m.kote@gmail.com

Анотація

Актуальність теми зумовлено дослідженням теоретичних та практичних проблем створення окремих умов оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті та продовженням дослідження податкових режимів. Метою статті є аналіз положень податкового законодавства, що регламентують особливості оподаткування в рамках правового режиму Дія Сіті, щодо встановлення спеціального податкового режиму (режимів). Для досягнення поставленої мети дослідження використано комплекс методів, зокрема діалектичний, формально-юридичий. Структурно-функціональний підхід дав змогу заглибитися у систему ознак спеціальних податкових режимів. У ході дослідження використані емпіричні дані, отримані з відкритих джерел. Застосовані методи та підходи забезпечили комплексний підхід до питань спеціальних податкових режимів та їх змістових ознак. Проведено аналіз положень податкового законодавства, які визначають особливості оподаткування резидентів Дія Сіті та спеціалістів резидента Дія Сіті. Встановлено, що умови оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті передбачають можливість застосувати ставку податку на прибуток підприємств у розмірі 9 % окремо визначеній бази оподаткування. Оподаткування податком на прибуток підприємств зміщено на операції, спрямовані на виведення капіталу, що фактично є податком на виведений капітал. Для цього зазнали змін положення Розділу 3 «Податок на прибуток підприємств», а не положення розділу 14 «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України. Виснується, що в рамках правового режиму Дія Сіті також передбачений інший, порівняно із загальним, порядок оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті. Умови оподаткування доходів спеціалістів резидентів Дія Сіті закріплено у розділі 4 «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України. Оскільки спеціалісти резидента Дія Сіті є фізичними особами, а отже, на них за вимогами пункту 11.2 статті 11 Податкового кодексу України спеціальний податковий режим поширюватися не може. Встановлено відсутність чіткого та виключного переліку ознак спеціального правового режиму, окрім можливості встановлення виключно для суб'єктів господарювання. Зроблено висновки, що формальні критерії не дозволяють віднести до спеціального податкового режиму порядок оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті. Зміст же особливос-

тей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті вказує саме на спеціальний режим оподаткування.

Ключові слова: податкове законодавство; спеціальний податковий режим; спеціальний режим оподаткування; правовий режим Дія Сіті; податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на виведений капітал.

Taxation Under the Diia City Legal Regime: is a Special Tax Regime

Artem M. Kotenko*

Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine

*e-mail: a.m.kotenko@nlu.edu.ua; art.m.kote@gmail.com

Abstract

The relevance of the article is due to the study of theoretical and practical problems of creating separate conditions of taxation within the Diia City legal regime and the continuation of the study of tax regimes. The purpose of the article is to analyze the provisions of the tax legislation regulating the specifics of taxation within the Diia City legal regime with a view of establishing a special tax regime (regimes). To achieve the objectives of the study, a combination of methods was used, including dialectical and formal-legal approaches. The structural-functional approach allowed for a deeper exploration of the system of characteristics of special tax regimes. Empirical data obtained from open sources were utilized during the research. The methods and approaches applied ensured a comprehensive examination of the issues related to special tax regimes and their substantive features. The author analyzes the provisions of tax legislation that define the peculiarities of taxation of Diia City residents and Diya City specialists. It has been established that the conditions of taxation under the Diia City legal regime provide for the possibility of applying a corporate income tax rate of 9% to a separately defined tax base. Taxation has been shifted to operations aimed at a capital gains which is a capital gains tax. For this the provisions of Section 3 "Corporate income tax" were changed, but not the provisions of Section 14 "Special tax regimes" of the Tax Code. It turns out that the legal regime of Diia City also provides for a different procedure for taxation. Taxation conditions of resident specialists are fixed in Section 4 "Income Tax of Individuals" of the Tax Code. According to the requirements of Tax Code Diia City resident specialists cannot be subject to the special tax regime. Established that there is no characteristics of the special legal regime, except for the possibility of establishing it for business entities. It appears that the formal criteria do not allow to classify the taxation procedure within the Diia City legal regime as a special tax regime. The content of the specifics of taxation within the Diia City legal regime indicates precisely the special regime of taxation.

Keywords: tax legislation; special tax regime; special taxation regime; legal regime of Diia City; corporate income tax; personal income tax; apital gains tax.

Вступ

Із набранням чинності у серпні 2021 р. Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [1] запроваджено правовий режим Дія Сіті. Цим Законом визначаються організаційні, правові та фінансові засади функціонування правового режиму Дія Сіті, що запроваджується з метою стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні шляхом створення сприятливих умов для ведення інноваційного бізнесу, розбудови цифрової інфраструктури, залучення інвестицій, а також талановитих спеціалістів (ст. 2). Отже, Дія Сіті визначено як правовий режим.

Проведений аналіз правових режимів дав змогу дійти висновку, що правовий режим слід розглядати як комплекс правових норм, що визначають інший порядок регламентації визначеного кола суспільних відносин. Критерії чи ознаки, яким повинні відповідати правові режими, відсутні. Отже, обмеження щодо встановлення певних правових режимів відсутні [2, с. 65].

Правовий режим Дія Сіті визначено у Законі як сукупність правових норм (що відповідає запропонованому підходу до правового режиму), якими визначаються права та обов'язки особи, що виникають, змінюються та припиняються у зв'язку із зверненням про набуття, набуттям та втратою статусу резидента Дія Сіті, а також особливості регулювання відносин за участю резидента Дія Сіті і щодо участі у його статутному капіталі [1]. Дія Сіті на офіційному інтернет-порталі визначається як унікальний правовий та податковий простір для ІТ-компаній в Україні [3]. Отже, одним із аспектів запровадження правового режиму Дія Сіті стали зміни до податкового законодавства. Ставилося на меті стимулювання створення конкурентного податкового навантаження на ІТ-індустрію та відхід від схем із «приховуванням» фактичних трудових відносин.

Запроваджений на початку 2022 р. правовий режим Дія Сіті, незважаючи на війну, знайшов своїх прихильників. Кількість резидентів постійно збільшується. Загалом, станом на 22 серпня 2024 р. 1387 юридичних осіб скористалися (деякі втратили статус резидента) правовим режимом Дія Сіті, а 1199 юридичних осіб залишаються резидентами [3]. За підсумками 2022 р., резиденти Дія Сіті сплатили понад 4 млрд грн, а вже за 2023 р. – 8,5 млрд грн податків [4].

У цій статті не стоїть на меті всебічне дослідження правового режиму Дія Сіті. Науковий інтерес викликають положення Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», що вказують на особливості оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті та зміни, внесені до *Податкового кодексу України* (далі – ПКУ України), у зв'язку із запровадженням правового режиму Дія Сіті.

Метою статті є аналіз положень податкового законодавства, які регламентують особливості оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті щодо встановлення спеціального податкового режиму (режимів). Досягнення зазначеної мети передбачає дослідження змісту особливостей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті, виокремлення ознак спеціального податкового режиму та місця спеціальних режимів оподаткування.

Свою увагу різним аспектам податкових режимів приділяли К. Schmidheiny, М. Slotwinski [5], Ch. Elschner [6], М. Rendall [7], М. П. Кучерявенко [8], К. В. Андрієвський [9], Є. Ю. Шапгала [10], С.А. Данієлян [11] та ін. Аналізом оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті займалися Д. О. Гетманцев, Ю. А. Коваль [12], Г. Б. Назарова і Л. В. Кононенко [13] та ін. Утім складно говорити про сформованість підходів до розуміння податкових режимів, їх класифікації та характерних ознак. Це зумовлює подальшу проблематику віднесення певних спеціальних/окремих/особливих/специфічних умов оподаткування до законодавчо закріплених спеціальних податкових режимів.

Матеріали та методи

Для досягнення поставленої мети написання статті використано комплекс методів, спрямованих на отримання наукових результатів у дослідженні проблематики встановлення спеціальних податкових режимів у контексті особливостей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті. Одним із базових методів став діалектичний метод, що сприяв розкриттю сутності та взаємозв'язку між різними аспектами проблеми. Структурно-функціональний підхід дав змогу заглибитися у систему ознак спеціальних податкових режимів. За допомогою формально-юридичного методу досліджено особливості оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті з позиції відповідності критеріям спеціальних податкових режимів. У ході дослідження використані емпіричні дані, отримані з відкритих джерел. Застосовані методи та підходи забезпечили комплексний підхід до питань спеціальних податкових режимів та їх змістових ознак.

Результати та обговорення

Передумова для запровадження особливостей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті

Частиною 2 ст. 2 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [1] передбачено, що відносини щодо набуття та втрати статусу резидента Дія Сіті, відносини за участю резидента Дія Сіті та щодо участі у статутному капіталі резидента Дія Сіті регулюються Конституцією

України, Цивільним кодексом України, цим Законом, законами України, що визначають особливості оподаткування резидентів Дія Сіті, іншими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Пунктом 4 ч. 4 ст. 2, ч. 2 ст. 3 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» до загальних засад правового режиму Дія Сіті віднесено, зокрема, стабільність, тобто гарантія держави збереження правового режиму Дія Сіті та стабільності його умов, передбачених цим Законом та законами України, що визначають особливості оподаткування резидентів Дія Сіті, протягом строку, визначеного цим Законом, включаючи недопустимість обмеження чи звуження змісту прав та гарантій, передбачених правовим режимом Дія Сіті, а також недопустимість збільшення регуляторного навантаження на резидентів Дія Сіті упродовж такого строку (протягом 25 років з дня внесення до реєстру Дія Сіті запису про першого резидента Дія Сіті).

Частиною 7 ст. 2 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» встановлено, що особливості застосування до резидента Дія Сіті спеціальних умов оподаткування, день початку і день припинення застосування таких умов визначаються ПК України. Не вдаючись до припущень, що криється під «законами України, що визначають особливості оподаткування резидентів Дія Сіті» (ч. 2 ст. 2, п. 4 ч. 4, ст. 2, ч. 2 ст. 3 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»), враховуючи, що положенням ч. 7 ст. 2 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» закріплено, що особливості застосування до резидента Дія Сіті спеціальних умов оподаткування визначаються ПК України.

Особливості оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті

Як вже зазначалося [див. 14, с. 50–52], задекларовані для правового режиму Дія Сіті особливості оподаткування знайшли своє закріплення у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [15]. Такі доповнення торкнулися низки статей ПК України – 14, 39, 57, 70, 72, 75, 134–137, 140, 141, 164, 166, 170, 298, 299, підрозділу 4 розділу XX. Отже, спеціальні умови чи особливості оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті були закріплені не шляхом розміщення в певному окремому розділі, а «розпорошені» у багатьох статтях ПК України.

Звертає на себе увагу, що підп. 14.1.282¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України [16] передбачено, що резидент Дія Сіті – це платник податку, який сплачує

податок на прибуток підприємств на особливих умовах, – резидент Дія Сіті, який у порядку, передбаченому п. 141.10 ст. 141 ПК України, обрав або перейшов на відповідний режим оподаткування. Обрання особливих умов оподаткування резидентом Дія Сіті є добровільним. Таким чином, для цілей сплати податку на прибуток підприємств для резидента Дія Сіті передбачена можливість як нічого не змінювати у механізмі сплати податку на прибуток підприємств, так і бути для цілей оподаткування резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» пропонується окремий (відповідний) «режим оподаткування» для резидентів Дія Сіті. Спеціальні, а точніше, спеціальний режим оподаткування вже досліджувався у рамках аналізу податкових режимів. Такий режим встановлено для цілей оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату [17, с. 49].

Аналіз змін до ПК України дає змогу дійти висновку, що оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті передбачає інші (відмінні від загальних) умови оподаткування резидентів Дія Сіті (які обрали у порядку, передбаченому п. 141.10 ст. 141 ПК України відповідний режим оподаткування) податком на прибуток підприємств та оподаткування доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів (фахівців, які виконують роботи (надають послуги) у рамках здійснення резидентами Дія Сіті їх господарської діяльності на підставі гіг-контрактів).

Особливі умови сплати податку на прибуток підприємств для резидентів Дія Сіті полягають у можливості застосувати ставку в розмірі 9 % до окремо визначеної бази оподаткування. Для реалізації цього зазнали змін положення ст. 134 (щодо об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств), ст. 135 (щодо бази оподаткування податком на прибуток підприємств), ст. 136 (щодо ставки податку на прибуток підприємств), ст. 137 (щодо особливостей обчислення податку на прибутку на підприємств). Зміст же особливостей оподаткування резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах було закріплено у ст. 141 (пп. 141.9¹–141.11).

Головна ідея, закладена в особливостях оподаткування резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах, це оподаткування податком на прибуток підприємств операцій, направлених на виведення капіталу. Тому не випадково у професійних колах та податкова служба порівнюють оподаткування резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах із оподаткуванням податком на виведений капітал [18].

Умови оподаткування доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів (фахівців, які виконують роботи (надають послуги) в рамках здійснення резидентами Дія Сіті їх господарської діяльності на підставі гіг-контрактів) закріплено у п. 170.14¹ ст. 170 ПК України. Передбачено застосування ставки 5 % до доходу спеціаліста резидента Дія Сіті, що виплачуються на його користь резидентом Дія Сіті у вигляді: а) заробітної плати; б) винагороди за гіг-контрактом, у тому числі винагороди за створення та перехід прав на твори, створені за замовленням; в) авторської винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори. Особливості оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті застосовуються незалежно від того, чи обрано резидентом Дія Сіті особливі умови оподаткування податком на прибуток підприємств, чи ні.

Не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку дивіденди, які нараховуються на його користь емітентом корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, за умови, що таким резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах не здійснювалася виплата дивідендів за акціями або іншими корпоративними правами протягом двох календарних років поспіль.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» було також внесено зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [19], якими:

а) фізичні особи – підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, котрі мають основне місце роботи або уклали гіг-контракт з резидентом Дія Сіті в порядку та на умовах, передбачених Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», звільняються від сплати за себе єдиного внеску за місяці звітного періоду, за які роботодавцем (резидентом Дія Сіті) сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі не менше мінімального страхового внеску;

б) ЄСВ для платника – резидента Дія Сіті встановлено на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі; на суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за гіг-контрактами, укладеними в порядку, передбаченому Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні».

Специфіка закріплення в ПК України особливостей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті

Можливо, на такому короткому описі оподаткування в межах правового режиму Дія Сіті варто було б і зупинитися, однак звертає на себе увагу як положення підп. 14.1.282¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України щодо «відповідного режиму оподаткування» резидентів Дія Сіті, так і текст Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [20] (далі – Пояснювальна записка). В останній зазначено про запровадження:

- спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті;
- спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів (фахівців, які виконують роботи (надають послуги)) у межах здійснення резидентами Дія Сіті їх господарської діяльності на підставі гіг-контрактів.

Отже, авторами проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» реалізація положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» у частині оподаткування планувалася шляхом запровадження двох спеціальних режимів оподаткування. У свою чергу, Головне науково-експертне управління Апарату Верховної Ради України у своєму висновку (п. 3) на проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» звернуло увагу на неоднозначність встановлення особливостей оподаткування для резидентів Дія Сіті. Передбачені у проєкті зміни слід розглядати як спеціальний податковий режим [21]. Саме такий підхід видається більш слушним.

На те, що Дія Сіті є саме спеціальним податковим режимом, неодноразово вказує і контролюючий орган [22]. Логічно постає питання, чи є оподаткування резидентів Дія Сіті та окремих доходів працівників та гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті спеціальним податковим режимом, чи певним аналогом спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість.

Як окремий випадок ПК України передбачає наявність спеціального режиму оподаткування, який можливо розглядати як особливість оподаткування певним податком у межах загального податкового режиму. Втім положення ПК України, на відміну від Пояснювальної записки, не визначають ані спеціального режиму оподаткування, ані спеціального податкового режиму для резидентів Дія Сіті й окремих доходів працівників та гіг-спеціалістів резидентів Дія Сіті.

Стаття 11 ПК України присвячена спеціальним податковим режимам. Надано визначення спеціального податкового режиму та визначаються вимоги до спеціальних податкових режимів. Спеціальний податковий режим визначено як систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [16].

Аналіз положень ст. 11 ПК України дав змогу дійти деяких висновків. Спеціальні податкові режими устанавлюються тільки в межах вимог, визначених ПК України. Таких вимог небагато і вони не відрізняються чіткістю. Передусім це вимога зазначення про спеціальний податковий режим та встановлення виключно для певних категорій суб'єктів господарювання [17].

Умови оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті було б дискусійно назвати спеціальним податковим режимом чи режимами (окремо щодо резидентів Дія Сіті та щодо доходів працівників резидентів Дія Сіті та залучених ними гіг-спеціалістів). Дискусійність полягає в тому, що умови оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті мають лише окремі ознаки спеціального податкового режиму. У межах правового режиму Дія Сіті визначається інший, порівняно із загальним, порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів та передбачений інший порядок визначення елементів податку. Такою окремою категорією господарюючих суб'єктів є резиденти Дія Сіті, що обрали чи перейшли на сплату податку на прибуток на особливих умовах, а інший (особливий) порядок визначення елементів податку на прибуток підприємств передбачений підп. 134.1.8 п. 134.1 ст. 134, п. 141.9¹ ст. 149 (окремий об'єкт оподаткування), п. 132 ст. 132 (окрема база оподаткування), п. 136.8 ст. 138 (окрема ставка податку), п. 137.10 ст. 137 (окремий порядок обчислення та сплати податку) ПК України. Таким чином, особливий порядок оподаткування резидентів Дія Сіті відповідає вимогам, які ставляться для спеціальних податкових режимів ст. 11 ПК України, за одним винятком – такий порядок прямо не визначений спеціальним податковим режимом.

Утім спрощена система оподаткування, обліку та звітності у ПК України також прямо не визначається як спеціальний податковий режим. Лише виходячи із структури ПК України можна про це стверджувати – норми, які регламентують сплату єдиного податку, розміщено у Розділі 14 ПК «Спеціальні податкові режими».

Слід також урахувати, що в межах правового режиму Дія Сіті також передбачений інший, порівняно із загальним, порядок оподаткування окремих доходів спеціалістів резидента Дія Сіті – гіг-спеціалісти, що виконують роботу (надають послуги) на замовлення та на користь (в інтересах) рези-

дента Дія Сіті на підставі гіг-контракту, укладеного в порядку, передбаченому Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», та/або особи, які перебувають із резидентом Дія Сіті у трудових відносинах. Гіг-спеціалісти – це фізичні особи, які за гіг-контрактом є підрядником та/або виконавцем резидента Дія Сіті (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»). Отже, і гіг-спеціалісти, і особи, які перебувають із резидентом Дія Сіті у трудових відносинах, є фізичними особами. За вимогами п. 11.2 ст. 11 ПК України спеціальний податковий режим – це особливий порядок оподаткування виключно суб'єктів господарювання.

Якщо ж говорити, що оподаткування у межах правового режиму Дія Сіті, – це спеціальний режим оподаткування резидентів Дія Сіті та спеціальний режим оподаткування окремих доходів спеціалістів резидента Дія Сіті, слід повернутися до аналізу спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату. Виснується, що спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату (ст. 210 ПК України) передбачає певні особливості оподаткування окремих видів операцій. Такі особливості пов'язані із конкретно визначеними предметами оподаткування – вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату. При цьому передбачений відмінний механізм податку на додану вартість. Базою оподаткування визначається маржинальний прибуток, а не договірна вартість товарів. Також із особливостей можна виокремити те, що податкова накладна не випикується, а платник податку, що придбаває культурні цінності в дилера, який застосовує маржинальну схему, не має права вимагати податкову накладну та відносити до податкового кредиту суму податку, сплаченого на маржинальний прибуток. Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату – це суттєво відмінний порядок оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату [17]. При цьому слід зауважити, що положення Розділу 1 «Загальні положення» ПК України не визнають певних спеціальних податкових режимів. Наведене не дає можливості визначити «суттєвість» відмінного порядку оподаткування податком на додану вартість. Можна лише констатувати, що цей порядок передбачає особливості визначення такого елемента податку, як база оподаткування.

Відсутність ознак та правового підґрунтя для спеціальних режимів оподаткування не стає перепорою для їх «існування». Т. Л. Шиманська пропонує стверджувати про єдиний у межах правового режиму Дія Сіті спеціальний

режим оподаткування резидентів Дія Сіті та залучених ними спеціалістів. Такий спеціальний режим визначається як закріплений нормами податкового права та забезпечений сукупністю юридичних засобів особливий порядок правового регулювання податкових відносин, учасниками яких є резиденти Дія Сіті та залучені ним спеціалісти, який спрямований на стимулювання розвитку галузі цифрової економіки в Україні [23, с. 117–118].

Д. О. Гетманцев та Ю. А. Коваль говорять про «спеціальний режим оподаткування для ІТ-індустрії» чи просто про «спеціальний режим». При цьому констатується, що особливості сплати податку на прибуток резидентами Дія Сіті, що є платниками податку на особливих умовах, не належать до спеціальних податкових режимів у розумінні ст. 11 ПК України, вичерпний перелік яких визначено Розділом XIV ПК України. Натомість преференційне оподаткування резидентів Дія Сіті, виходячи зі змісту п. 14.1.282¹ ПК України, можна ідентифікувати як спеціальний (преференційний) режим оподаткування [12, с. 259–262; с. 260–261]. При цьому не пояснюється, що таке спеціальний (преференційний) режим оподаткування. ПК України не містить загальних положень про спеціальний (преференційний) режим оподаткування.

Висновки

Положення про те, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку, не є виключно ознакою спеціального податкового режиму. Якщо норма ПК України передбачає інший, порівняно із загальним, порядок визначення елементів податку, це не означає апріорно спеціальний податковий режим. У ПК України немає чіткого і виключного переліку ознак спеціального податкового режиму. Єдиною такою ознакою є можливість запровадження спеціального податкового режиму для певного кола платників, якими можуть бути лише господарюючі суб'єкти (суб'єкти господарювання). Положення, що визначають порядок оподаткування у межах правового режиму Дія Сіті, не можна віднести до спеціального податкового режиму. Однак такий висновок є більше формальним, аніж змістовим, оскільки законодавчо закріплені ознаки спеціального податкового режиму є не стільки обов'язковими, скільки визначають можливі особливості оподаткування. ПК України у загальних положеннях містить і визначення, і певні ознаки (радіше нариси) саме спеціальних податкових режимів. Логічним буде зупинитися саме на цьому терміні.

Якщо ж підходити до спеціального податкового режиму як змістовно іншого порядку визначення елементів податку та збору та/або звільнення від сплати окремих податків, у тому числі шляхом сплати певного іншого (наприклад,

єдиного) податку, то можна говорити про спеціальний податковий режим Дія Сіті. Доцільним є закріплення у ПК України виключного переліку ознак (критеріїв) спеціального податкового режиму. Це вимагає попереднього визначення мети спеціальних податкових режимів: фіскальна, стимулююча, дестимулююча, регулятивна, а можливо, і їх поєднання. На прикладі особливостей оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті можна говорити про стимулюючу мету, яка виходить навіть за межі самих податкових відносин. Фіскальна мета також закладалась, але аналізувати її досягнення ще зарано.

Список використаних джерел

- [1] Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 15.07.2021 р. № 1667-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (дата звернення: 24.07.2024).
- [2] Котенко А. М. Правовий режим: від теорії до практики. *Економічна теорія та право*. 2024. № 2(57). С. 55–70. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-56-1-55>.
- [3] Реєстр Дія.City. URL: <https://city.diia.gov.ua/registry/resident> (дата звернення: 21.07.2024).
- [4] Резиденти «Дія.City» за рік збільшили сплату податків у два рази, до 8,5 млрд грн. URL: <https://forbes.ua/news/rezidenti-diyacity-za-rik-zbilshili-splatu-podatkiv-u-ponad-dva-razi-do-85-mlrd-grn-08022024-19092> (дата звернення: 24.07.2024).
- [5] Schmidheiny K., Slotwinski M. Tax-induced mobility: Evidence from a foreigners' tax scheme in Switzerland. *Journal of Public Economics*. 2018. Vol. 167. P. 293–324. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.04.002>.
- [6] Elschner Ch. Special tax regimes and the choice of organizational form: Evidence from the European Tonnage Taxes. *Journal of Public Economics*. January 2013. Vol. 97. P. 206–216. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2012.10.005>.
- [7] Rendall M. Female market work, tax regimes, and the rise of the service sector. *Review of Economic Dynamics*. 2018. Vol. 28. P. 269–289. <https://doi.org/10.1016/j.red.2017.09.002>.
- [8] Кучерявенко М. Курс податкового права : в 6 т. Харків : Легас, 2004. Т. 2: Введення в теорію податкового права. 600 с.
- [9] Андрієвський К. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 207 с.
- [10] Шаптала Є. Податково-правовий режим: поняття та ознаки. *Актуальні проблеми держави і права*. 2018. Вип. 81. С. 160–167.
- [11] Данієлян С. Правове регулювання єдиного податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 201 с.
- [12] Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А. Становлення преференційного оподаткування ІТ-індустрії в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 8. С. 259–262. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-8/55>.
- [13] Назарова Г. Б., Кононенко Л. В. Оподаткування резидентів Дія Сіті: вітчизняний та міжнародний досвід. *Наукові перспективи*. 2023. № 8(38). С. 378–395. [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-8\(38\)-378-395](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-8(38)-378-395).
- [14] Котенко А. М. Дія Сіті: податковий режим чи спеціальний режим оподаткування. *Фінансова система України: сучасні виклики та загрози на шляху до Європейського*

Снітовариства : матеріали круглого столу (м. Харків, 19 квіт. 2024 р.). Харків : Право, 2024. С. 50–52.

- [15] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 14.12.2021 р. № 1946-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text> (дата звернення: 24.07.2024).
- [16] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5372> (дата звернення: 01.08.2024).
- [17] Котенко А. Податкові режими: зміст і види. *Право України*. 2024. № 4. С. 41–50. <https://doi.org/10.33498/loou-2024-04-041>.
- [18] Щодо спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/651911.html> (дата звернення: 24.07.2024).
- [19] Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 24.07.2024).
- [20] Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : пояснювальна записка до проекту Закону України від 14.04.2021 р. № 5376. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/666621> (дата звернення: 04.08.2024).
- [21] Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні від 14.04.2021 р. № 5376. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/714606> (дата звернення: 04.08.2024).
- [22] Спеціальний податковий режим Дія Сіті. URL: <https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/581918.html> (дата звернення: 01.08.2024).
- [23] Шиманська Т. Л. Режим оподаткування резидентів Дія Сіті та залучених ними спеціалістів: поняття та ознаки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. Вип. 34. С. 111–119. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7116344>.

References

- [1] Law of Ukraine No. 1667-IX "On stimulating the development of the digital economy in Ukraine". (July 15, 2021). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>.
- [2] Kotenko, A.M. (2024). Legal regime: from theory to practice. *Economic Theory and Law*, 2(57), 55-70. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-56-1-55>.
- [3] Reiestr Diia.City. Retrieved from <https://city.diia.gov.ua/registry/resident>.
- [4] Residents of "Diya.City" have doubled their tax payments for the year, up to UAH 8.5 billion. Retrieved from <https://forbes.ua/news/rezidenti-diyacity-za-rik-zbilshilisplatu-podatkov-u-ponad-dva-razi-do-85-mlrd-grn-08022024-19092>.
- [5] Schmidheiny, K., & Slotwinski, M. (2018). Tax-induced mobility: Evidence from a foreigners' tax scheme in Switzerland. *Journal of Public Economics*, 167, 293-324. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.04.002>.
- [6] Elschner, Ch. (2013). Special tax regimes and the choice of organizational form: Evidence from the European Tonnage Taxes. *Journal of Public Economics*, 97, 206-216. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2012.10.005>.
- [7] Rendall, M. (2018). Female market work, tax regimes, and the rise of the service sector. *Review of Economic Dynamics*, 28, 269-289. <https://doi.org/10.1016/j.red.2017.09.002>.

- [8] Kucheriavenko, M. (2004). A Course of Tax Law (Vols. 1–6). Vol. 2: *Introduction to the Theory of Tax Law*. Kharkiv: Legas.
- [9] Andriievskiy, K. (2009). *Special Tax Regimes*. Ph.D. Thesis. Kharkiv.
- [10] Shaptala, Ye.Yu. (2018). Tax and Legal Regime: Notions and Signs. *Current Problems of State and Law*, 81, 160-167.
- [11] Daniililian, S. (2015). *Legal Regulation of the Single Tax*. Ph.D. Thesis. Kyiv.
- [12] Hetmantsev, D.O., & Koval, Yu.A. (2022). The Formation of Preferential Taxation of IT-Industry in Ukraine. *Juridical Scientific and Electronic Journal*, 8, 259-262. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-8/55>.
- [13] Nazarova, H.B, & Kononenko, L.V. (2023). Taxation of City Residents: Domestic and International Experience. *Scientific Perspectives*, 8(38), 378-395. [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-8\(38\)-378-395](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-8(38)-378-395).
- [14] Kotenko, A.M. (April, 2024). Diia City: tax regime or special tax regime. In *Financial system of Ukraine: current challenges and threats on the way to the European Community: materials of the round table* (pp. 378-395). Kharkiv: Pravo.
- [15] Law of Ukraine No. 1946-IX "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine to Stimulate the Development of the Digital Economy in Ukraine". (December 14, 2021). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text>.
- [16] Law of Ukraine No. 2755-VI "Tax Code of Ukraine". (December 2, 2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5372>.
- [17] Kotenko, A. (2024). Tax Regimes: Content and Types. *Law of Ukraine*, 4, 41-50. <https://doi.org/10.33498/louu-2024-04-041>.
- [18] Regarding the special taxation regime for residents of Diia.City. Retrieved from <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/651911.html>.
- [19] Law of Ukraine No. 2464-VI "On Collection and Registration of the Single Contribution for Mandatory State Social Insurance". (July 8, 2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
- [20] Explanatory Note to the Draft Law of Ukraine No. № 5376 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Stimulate the Development of the Digital Economy in Ukraine". (April 14, 2021). Retrieved from <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/666621>
- [21] Draft Law No. 5376 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Stimulate the Development of the Digital Economy in Ukraine". (April 14, 2021). Retrieved from <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/714606>.
- [22] Special Tax Regime of Diia.City. Retrieved from <https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/581918.html>.
- [23] Shymanska, T.L. (2022). Taxation Regime for Residents of Diia City and Specialists Engaged by them: Concepts and Features. *Scientific notes of Lviv University of Business and Law. Economic series. Legal series*, 34, 111-119. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7116344>.

Артем Михайлович Котенко

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

61024, вул. Григорія Сковороди, 77, Харків, Україна

e-mail: a.m.kotenko@nlu.edu.ua; art.m.kote@gmail.com

ORCID 0000-0002-0790-2512

Artem M. Kotenko

Ph.D. in Law, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Hryhorii Skovoroda, Kharkiv, Ukraine
e-mail: a.m.kotenko@nlu.edu.ua; art.m.kote@gmail.com
ORCID 0000-0002-0790-2512

Рекомендоване цитування: Котенко А. М. Оподаткування у рамках правового режиму Дія Сіті: спеціальний податковий режим. *Проблеми законності*. 2024. Вип. 166. С. 171–185. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.166.310402>.

Suggested Citation: Kotenko, A.M. (2024). Taxation Under the Diia City Legal Regime: is a Special Tax Regime. *Problems of Legality*, 166, 171-185. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.166.310402>.

Статтю подано / Submitted: 23.08.2024

Доопрацьовано / Revised: 29.09.2024

Схвалено до друку / Accepted: 31.10.2024

Опубліковано / Published: 01.11.2024