

**Пропозиції та зауваження Національної асоціації адвокатів України
до проекту Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших
законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну
інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи, та оподаткування таких
доходів” (реєстр. № 15111-д від 06.04.2026)**

НААУ опрацювала проект Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи, та оподаткування таких доходів” (реєстр. № 15111-д від 06.04.2026).

За результатами опрацювання НААУ вважає за доцільне висловити таку позицію.

I. ЗАГАЛЬНА ОЦІНКА

Законопроект реєстр. № 15111-д імплементує Модельні правила ОЕСР щодо звітності операторів цифрових платформ та гармонізує національне законодавство з Директивою ЄС 2021/514 (DAC7).

Необхідність цієї імплементації сумнівів не викликає: як зазначив Міністр фінансів під час представлення законопроекту у квітні 2026 року, на платформах Glovo, Uklon, Bolt та Uber дохід отримують близько 400 000 українців — переважно кур'єрів та водіїв, а виконання зобов'язань за програмою МВФ та прогрес у переговорах з ЄС вимагають ухвалення відповідного законодавства.

НААУ визнає обґрунтованість мети законопроекту, водночас адвокатура як конституційний інститут зобов'язана вказати на конкретні правові ризики, усунення яких зміцнить сам документ і забезпечує його ефективність для добросовісного бізнесу.

Технічна архітектура звітності — класифікація операторів (підзвітний, виключений, кваліфікований), категорії продавців, чотири види звітної діяльності, поріг неоподаткованого доходу від продажу товарів, що не перевищує 2 000 євро, диференційована санкційна шкала, що вводиться законопроектом у новій статті 118-2 ПКУ, — коректно відтворює Модельні правила ОЕСР та Annex V DAC7 і заслуговує на підтримку.

Проте зауваження до законопроекту є і вони стосуються тих елементів законопроекту, де розробники відійшли від мінімуму, якого вимагає DAC7, і додали автономні механізми, яких немає у жодній із 33 юрисдикцій-підписантів DPI-МСАА.

II. ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ РИЗИКІВ

Оператор платформи як податковий агент

Законопроект перетворює оператора платформи на повноцінного податкового агента з обов'язком утримання ПДФО та військового збору (п.п. 14.1.180 п. 14.1 ст. 178¹ ПКУ).

Ні німецький Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG, прийнятий 20 грудня 2022 року), ні французькі імплементаційні норми CGI (Articles 1649 ter A–E, що замінили звітну складову ст. 242 bis (обов'язок інформування користувачів зберігається в модифікованій редакції ст. 242 bis), ні польська (Ustawa o wymianie informacji podatkowych, зі змінами від 23 травня 2024 року), нідерландська (Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie, Staatsblad 2022/538), іспанська (Ley 13/2023 від 24 травня 2023 року та Real Decreto 117/2024 від 30 січня 2024 року) чи італійська (D.Lgs. 1 marzo 2023, n. 32) моделі DAC7 такої функції на платформу не покладають.

В усіх цих юрисдикціях оператор лише звітує, а сплату податку здійснює сам продавець або контролюючий орган визначає зобов'язання на підставі отриманих даних.

Сама Директива 2021/514 не уповноважує на утримання податку. Положення про примусове забезпечення виконання, які зустрічаються в окремих національних актах, передбачають два механізми проти продавців, що не співпрацюють: блокування облікового запису чи deregістрацію або утримання комерційної винагороди продавця.

Жоден із цих механізмів не є фіскальним утриманням податку на користь бюджету — це санкції за невиконання обов'язків належної перевірки; утримані суми не перераховуються до бюджету і підлягають поверненню після виконання продавцем вимог належної перевірки.

Це не означає, що українська модель позбавлена переваг. Для продавця — водія, кур'єра, фрилансера — утримання «у джерела» знімає необхідність самостійно декларувати дохід і взаємодіяти з податковою. Для людей, які раніше перебували повністю поза системою, це безбар'єрний вхід у легальне поле, і цю перевагу не варто ігнорувати.

Водночас для ринку наслідки складніші. Інтеграція функції утримання податку у платіжну систему — це значна технічна інвестиція. Uber чи Booking такий тягар витримують, але для нових іноземних операторів середнього масштабу, а також для українських стартапів у сегментах правових, фінансових та освітніх технологій — це фактично бар'єр входу на ринок.

Виключення відносин «платформа — продавець» із КЗпП

Законопроект доповнює статтю 3 КЗпП новим абзацом, який прямо виводить відносини між оператором платформи та підзвітними продавцями у сфері особистих послуг з-під дії трудового законодавства. На перший погляд, це логічний захист платформ від ризику перекваліфікації.

Проте Директива ЄС 2024/2831 про покращення умов праці через платформи (набрала чинності 1 грудня 2024 року) встановлює протилежну логіку: юридичну презумпцію трудових відносин, яку платформа має спростовувати.

Строк транспозиції — 2 грудня 2026 року — практично збігається з моментом набрання чинності обліковою частиною законопроекту. Європейська Комісія вже

підготувала Screening Report для Кластеру 3 «Конкурентоспроможність та інклюзивне зростання», який охоплює вісім переговорних розділів, серед яких розділ 19 «Соціальна політика та зайнятість».

Хоча відкриття переговорних кластерів станом на квітень 2026 року залишається заблокованим із дипломатичних причин, пряме виключення на рівні закону з високою ймовірністю буде зафіксоване як невідповідність у Report on Ukraine 2026 Європейської Комісії.

Для бізнесу це означає відтерміновану, але цілком прогнозовану необхідність повторного регулювання. Компанії, що сьогодні побудують бізнес-модель під 15111-д, через два-три роки стануть перед обов'язковою гармонізацією з презумпцією трудового характеру відносин — і необхідністю переписувати контрактну інфраструктуру ще раз. Передбачуваність регуляторного середовища — одна з найбільших цінностей для інвестора, і ця норма її підриває.

Варто зазначити, що ця норма рухається у протилежному від Директиви 2024/2831 напрямку — подібно до того, як гіг-контракт Дія Сіті створює законодавчу «безпечну гавань» для цивільно-правових відносин з податковими стимулами. Однак якщо для IT-сектору таке рішення мало внутрішню логіку (високий рівень доходів, міжнародна конкуренція за таланти), то для сегменту доставки та перевезень із суттєво нижчими доходами воно створює ризик соціального демпінгу.

Ще одна проблема — ця норма створює структурну перевагу платформової моделі перед традиційним роботодавцем за рахунок зниження вартості робочої сили. Два підприємства, що надають ринку послугу доставки, опиняються в нерівних умовах: те, що оформлює кур'єрів за трудовим договором із соціальним пакетом, несе суттєво вищі витрати, ніж те, що працює через платформу поза КЗпП.

У середньостроковій перспективі це тисне на традиційний трудовий найм і трансформує ринок праці не на користь роботодавця, який обирає дотримуватися закону у повному обсязі.

Ризик податкового арбітражу

Пільгова ставка 5 % ПДФО для платформових продавців не є дискримінаційною сама собою — ФОП 3-ї групи сплачує аналогічні 5 % єдиного податку. Проблема полягає у різниці сукупного навантаження. ФОП 3-ї групи сплачує 5 % єдиного податку, 1 % військового збору та обов'язковий мінімальний ЄСВ (22 828 грн/рік у 2026 р.).

Розрахунок ЄСВ: мінімальна заробітна плата на 2026 рік — 8 647 грн/місяць.

$8\,647 \times 22\% = 1\,902,34$ грн/місяць $\times 12 = 22\,828,08$ грн/рік.

Слід також зазначити, що дію звільнення ФОП від обов'язкової сплати ЄСВ, запровадженого в умовах воєнного стану, скасовано на 2026 рік — відтак мінімальний ЄСВ

знову є обов'язковим платежем, що суттєво збільшує розрив між фіскальним навантаженням ФОП та платформового продавця.

За результатами першого читання 8 квітня 2026 року ставка військового збору для платформових продавців зафіксована на рівні 5 % (разом із 5 % ПДФО — сукупно 10 %), хоча поправки до другого читання залишаються можливими.

Ключова різниця полягає в іншому: платформ-продавець не сплачує ЄСВ — для особи з річним доходом 200 000 грн мінімальний ЄСВ становить понад 11 % ефективного навантаження додатково до єдиного податку та військового збору. Це робить платформ-режим економічно вигіднішим для переважної більшості водіїв та кур'єрів — тобто саме для тієї аудиторії, на яку розрахований законопроект.

Ця різниця створює раціональний стимул штучно «платформізувати» діяльність, яка за своєю природою не є платформовою: пропустити ті самі послуги через формального посередника — виключно заради зниження податкового навантаження.

Це класичний податковий арбітраж, який розмиває базу спрощеної системи і створює тиск на тих підприємців, хто обирає ФОП свідомо та сплачує всі належні платежі.

НААУ рекомендує звернути увагу на цей ризик як на системну проблему, яка потребує уваги Комітету з питань фінансів під час підготовки тексту до другого читання. Принцип системної когерентності податкових режимів — запорука того, що кожна модель обиратиметься за своїм функціональним призначенням, а не як інструмент оптимізації.

Регуляторна невизначеність: виключення з-під Закону № 1160-IV

Прикінцеві положення законопроекту виключають підзаконні акти Мінфіну та ДПС, які приймаються на його виконання, з-під дії Закону «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Для бізнесу це означає, що ключові параметри нового режиму — форма звіту, правила належної перевірки за ст. 347, порядок обліку операторів — зможуть змінюватися без аналізу регуляторного впливу, М-тесту та публічних консультацій.

У статті 3 Закону № 1160-IV міститься вичерпний перелік винятків, і розширення цього переліку через окремий закон без внесення змін до самого Закону № 1160-IV є відходом від усталеної практики внесення змін до закритого переліку, що створює невизначеність щодо його вичерпності.

КСУ наголошує на необхідності юридичної визначеності як складової верховенства права (зокрема, Рішення № 3-р(П)/2025 від 21 січня 2025 року).

Венеційська комісія у Rule of Law Checklist (CDL-AD(2016)007) розглядає якість законодавчого процесу як невід'ємний елемент верховенства права: контрольні питання розділу II.A.5 «Law-making procedures» (II.A.5.i–vi щодо транспарентності, парламентської дискусії, оцінки впливу та участі громадськості) вимагають відкритості процесу прийняття

регуляторних рішень, а § 54 розділу П.А.7 «Duty to implement the law» наголошує на необхідності ex ante та ex post оцінки законодавства як передумови його ефективної імплементації.

Відсутність ратифікованої DPI-МСАА

Україна на сьогодні не є підписантом DPI-МСАА — на це, зокрема, вказало Головне науково-експертне управління ВРУ у висновку до урядового законопроекту № 15111, зареєстрованого 30.03.2026.

У законопроекті при цьому не розмежовуються облікова частина (яка може функціонувати автономно) і частина, що стосується міжнародного обміну (яка потребує чинного міжнародного інструменту).

Оператори-нерезиденти опиняються у невизначеній ситуації: вони зобов'язані збирати та передавати дані, але правова підстава для міжнародного обміну ще не існує. Досвід Німеччини, де Федеральне центральне податкове управління перенесло перший дедлайн звітності за PStTG з 31 січня 2024 року до 31 березня 2024 року, підтверджує важливість такого розмежування.

За оцінками незалежних податкових консультантів, суттєвий внесок у цю затримку зробили технічні складнощі з інтерфейсом масової передачі даних DIP (Digitaler Posteingang), тестове середовище якого стало доступним лише 18 грудня 2023 року, а також з обробленням сертифікатів X.509, що є додатковим аргументом на користь реалістичних строків впровадження.

III. ЗАХИСТ АДВОКАТСЬКОЇ ТАЄМНИЦІ

Це центральний елемент позиції НААУ у цьому висновку. І стосується він не лише адвокатури — він стосується кожного підприємця, директора, власника бізнесу, який звертається до адвоката.

У Конституції України гарантується кожному право на професійну правничу допомогу, а у статті 32 захищається втручання в особисте життя. У Законі «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» визначається адвокатська таємниця як будь-яка інформація, що стала відома адвокату у зв'язку зі зверненням до нього — включно із самим фактом такого звернення.

У статті 23 «Гарантії адвокатської діяльності» того ж Закону прямо забороняється витребування від адвоката відомостей, що становлять адвокатську таємницю, та встановлюються гарантії, у тому числі у разі залучення адвокатом третіх осіб (помічників, стажистів, працівників). Ці гарантії є безумовними і не передбачають винятків для цілей податкової звітності.

Якщо адвокат консультує клієнта через будь-яку онлайн-платформу, звіт оператора платформи за ст. 347 ПКУ передає до ДПС одночасно чотири елементи: ідентифікатор продавця-адвоката, ідентифікатор користувача-клієнта, опис послуги та суму винагороди.

У сукупності ці дані розкривають, хто саме звернувся до якого адвоката, коли і за яку суму — ще до того, як клієнт будь-що порушив. Через DPI-МСАА ця інформація може бути передана іноземним податковим адміністраціям, де гарантії українського закону не діють.

Коментар до Модельних правил ОЕСР (MRDP Commentary, 2020) прямо включає «clerical, legal or accounting tasks» до переліку особистих послуг (Personal Services, Section I). Це положення відтворене у національних імплементаційних рекомендаціях юрисдикцій-підписантів.

Адвокат, який отримує клієнта через платформу, що підпадає під визначення оператора цифрової платформи у розумінні законопроекту (тобто здійснює функцію зведення продавця з покупцем та розрахункову функцію), автоматично стає підзвітним продавцем, а інформація про його клієнтів потрапляє у звіт оператора.

У законопроекті не міститься жодного механізму, який виключав би адвокатську діяльність із цього режиму або хоча б обмежував обсяг даних, що передаються.

Конституційний стандарт ЄС: захист самого факту звернення до адвоката

Велика палата Суду справедливості ЄС у справі C-694/20 Orde van Vlaamse Balies (ECLI:EU:C:2022:963, рішення від 8 грудня 2022 року) встановила принцип, який має пряме значення для оцінки цього законопроекту.

Суд визнав, що у статті 7 Хартії основоположних прав ЄС захищається таємниця правничої консультації як щодо її змісту, так і щодо самого факту її існування (параграф 27 рішення, буквальне формулювання: «both its content and its existence»): особи, які звертаються до адвоката, мають правомірне очікування, що адвокат не розкриє нікому — без їхньої згоди — навіть те, що вони до нього зверталися. На цій підставі Суд визнав положення Директиви DAC6, що зобов'язували адвоката до звітності, несумісними зі статтею 7 Хартії.

Цей принцип — не правило однієї директиви. Це конституційний стандарт ЄС, який застосовується горизонтально до будь-якого акта Союзу, що зачіпає комунікацію між адвокатом і клієнтом. Справа C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers звузила застосування цього принципу, обмеживши виключення зі звітності лише адвокатами в сенсі Директиви 98/5/ЄС — тим самим підтвердивши, що адвокатська таємниця має особливий, привілейований статус порівняно з іншими видами професійної конфіденційності.

Ці висновки вже стали предметом доктринального аналізу CFE Tax Advisers Europe (Opinion Statement ECJ-TF 1/2025, лютий 2025 р.), що досліджує наслідки обох рішень у

контексті DAC6. Як держава-кандидат на членство в ЄС, Україна бере на себе зобов'язання з наближення до *acquis communautaire*, включаючи стандарти, встановлені CJEU у тлумаченні Хартії основоположних прав.

Принцип, закладений Великою палатою у справі C-694/20, є конституційним стандартом ЄС і за своєю природою застосовний горизонтально до всієї системи автоматичного обміну — зокрема до DAC7, де обсяг переданих даних є ширшим, а втручання у сферу адвокатської таємниці — глибшим.

Звітність DAC7 є більш інвазивною, ніж механізм, заблокований Судом ЄС

У справі C-694/20 Суд визнав порушенням статті 7 Хартії навіть ситуацію, коли адвокат мав повідомити іншого приватного посередника (не державу) про існування звітного arrangement — без розкриття його змісту.

Режим звітності, передбачений у законопроекті 15111-д, створює суттєво глибше втручання: звіт оператора передає не іншому приватному суб'єкту, а безпосередньо державному органу — ДПС — повний набір даних, що дозволяє встановити факт, сторони, час і вартість правничої консультації.

Далі через DPI-MCAA ці відомості виходять за межі української юрисдикції — до податкових адміністрацій інших держав, де гарантії статей 22 – 23 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» не мають юридичної сили.

Якщо Суд ЄС визнав непропорційним навіть менш інвазивний механізм нотифікації, то прямий автоматичний обмін повним data set через державний орган і далі — іноземним адміністраціям — тим більше не витримує тесту пропорційності.

Реакція законодавця ЄС підтверджує цей висновок: після рішення C-694/20 Рада ЄС у Директиві 2023/2226 (DAC8, ухваленій 17 жовтня 2023 року, OJ L від 24 жовтня 2023 року, набрала чинності 13 листопада 2023 року) змінила правила DAC6 на користь адвокатської таємниці.

DAC8, зокрема, встановлює, що адвокат, звільнений від звітності через *legal professional privilege*, зобов'язаний повідомити лише свого клієнта, а не інших посередників.

DAC8 стосувалася DAC6, а не DAC7 — і ми не стверджуємо протилежного, але сам факт законодавчої реакції на рішення Суду демонструє, що інституції ЄС розглядають захист адвокатської таємниці в контексті податкової звітності як обов'язковий конституційний мінімум, а не як факультативну поступку.

Якщо для менш інвазивного механізму (DAC6) законодавець ЄС вважав виключення необхідним, то для більш інвазивного (DAC7-звітність із повним набором даних) таке виключення потрібне тим більше.

В українському праві вже міститься необхідна база: у статті 22 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» визначається адвокатська таємниця і забороняється її витребування, а у статті 23 («Гарантії адвокатської діяльності») встановлюється комплекс гарантій адвокатської діяльності, у тому числі у разі залучення адвокатом третіх осіб.

Для бізнес-клієнта адвоката це конкретний ризик — умовний директор компанії, який через платформу шукає адвоката для супроводу податкової перевірки, консультанта із санкційних питань або радника зі структурування угоди з нерезидентами, потрапляє у ситуацію, коли держава — а потенційно й іноземна адміністрація — отримує відомості про сам факт такого звернення.

Це стримуватиме саме ті категорії звернень, де адвокатська таємниця є найбільш критичною. Ту саму логіку захищають стаття 8 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод — як вона протлумачена Європейським судом з прав людини, зокрема у справах *Niemietz v. Germany* (1992), *Kopp v. Switzerland* (1998) та *Michaud v. France* (2012), — статті 22 – 23 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» та статті 32 та 59 Конституції України.

Без вирішення цієї проблеми не рекомендується підтримувати законопроект у поточній редакції.

IV. РЕКОМЕНДАЦІЇ

Податковий комітет НААУ пропонує внести до другого читання зміни, які ми поділяємо на дві групи за пріоритетом.

Адвокатська таємниця. Доповнити визначення виключеного продавця у п.п. 14.1.286.10 ПКУ прямою вказівкою на те, що особа, яка здійснює адвокатську діяльність відповідно до Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», не є підзвітним продавцем у розумінні ст. 178¹ та ст. 347 ПКУ.

Паралельно уточнити визначення «платформи» у п.п. 14.1.286.1 двоступеневим тестом (функція зведення продавця з покупцем та розрахункова функція через оператора), щоб не поширювати режим DAC7 на спеціалізовані професійні сервіси, які не виконують функцій посередника у класичному розумінні.

Правовою основою є статті 22 – 23 Закону «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»; порівняльною моделлю — підхід, кодифікований у DAC8 (Директива ЄС 2023/2226).

Виключення з КЗпП. Видалити поправку до статті 3 КЗпП. Натомість розробити рамкову модель із мінімальними соціальними гарантіями для продавців особистих послуг та чіткими критеріями, що відмежовують цивільно-правові відносини від трудових.

Досвід гіг-контрактів Дія Сіті (стаття 1(1)(1) Закону № 1667-IX від 15 липня 2021 року) демонструє, що такі рамки здатні працювати в українському правовому полі, хоча їх

параметри потребуватимуть адаптації до специфіки платформової зайнятості з урахуванням суттєво нижчого рівня доходів у сегменті доставки та перевезень порівняно з ІТ-сектором. При цьому слід враховувати, що гіг-контракт Дія Сіті створює safe harbour для цивільно-правових відносин, тоді як Директива 2024/2831 рухається у протилежному напрямку — до презумпції трудових відносин. Рамкова модель має враховувати обидва вектори. Це дасть платформам реальну правову визначеність і можливість запобігти колізії з Директивою ЄС 2024/2831.

Функція утримання податку «у джерела». Розглянути можливість перетворення обов'язкового утримання ПДФО та військового збору оператором платформи на факультативний механізм.

Конкретна модель: оператор за замовчуванням утримує податок (зберігаючи зручність для продавців, яким вона потрібна), але продавець — зареєстрований ФОП або самозайнята особа — має право подати заяву про самостійне декларування і сплату.

Це знизить бар'єр входу для нових операторів, зберігаючи переваги утримання «у джерела» для більшості продавців.

Регуляторна процедура. Видалити виключення підзаконних актів з-під Закону № 1160-IV. Натомість запровадити прискорену процедуру аналізу регуляторного впливу зі стислими (20 робочих днів) строками та фіксованим періодом публічних консультацій. Це збереже темп імплементації, але відновить передбачуваність регуляторного середовища.

Міжнародний обмін. Розмежувати облікову частину (набирає чинності автономно) та частину міжнародного обміну (активується після підписання та ратифікації DPI-MCAA). Паралельно — внести угоду на ратифікацію Верховною Радою.

Податковий арбітраж. Привести сукупне фіскальне навантаження для платформового продавця у відповідність із режимом ФОП 3-ї групи, щоб різниця між двома моделями визначалася їхнім функціональним призначенням, а не можливістю оптимізації. Конкретний механізм вирівнювання — предмет подальшого обговорення у Комітеті з питань фінансів.

Прийняття цих поправок не блокує жодної стратегічної мети законопроекту — ні євроінтеграційного прогресу, ні очікуваного фіскального ефекту.

Водночас вони перетворюють документ на правовий каркас, який інтегрує Україну у глобальну систему податкової прозорості і працює на користь добросовісного бізнесу та правової визначеності.