

<https://doi.org/10.15407/econlaw.2025.03.088>

УДК 340.5+331.2

Сергій ШЕВЧЕНКО, здобувач вищої освіти ступеня доктора філософії
Національний університет біоресурсів і природокористування, м. Київ, Україна
ID orcid.org/0009-0009-0792-2781

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ПРАЦІ В ГІГ-ЕКОНОМІЦІ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЄВРОПЕЙСЬКОГО І УКРАЇНСЬКОГО ПІДХОДІВ ТА ВИКЛИКИ ТРАНСКОРДОННОЇ РОБОТИ

Ключові слова: гіг-економіка, платформенна зайнятість, оподаткування, гіг-працівник, цифрова платформа, ПДФО, ЄСВ, ФОП, Дія.City, DAC7, транскордонне оподаткування, податкова прозорість.

Стрімке поширення гіг-економіки трансформує ринки праці і створює значні виклики для традиційних систем оподаткування. Невизначеність правового статусу гіг-працівників та специфіка діяльності цифрових платформ ускладнюють адміністрування податків, призводять до фіскальних втрат і нерівних умов конкуренції. Проаналізовано підходи до оподаткування доходів гіг-працівників та діяльності платформ, порівняно європейський (зокрема Директиви DAC7) та український досвід (включно з режимом Дія.City), досліджено економічні наслідки різних моделей оподаткування та проблематику транскордонної роботи. Вивчено вплив правової класифікації відносин (трудові, цивільно-правові, гіг-контракт) на режими оподаткування (ПДФО, ВЗ, ЄСВ, єдиний податок). Оцінено фіскальний потенціал та економічні ефекти різних моделей. Визначено ключові проблеми транскордонного оподаткування, запропоновано рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України, спрямовані на підвищення ефективності збору податків та адаптацію до реалій гіг-економіки.

Вступ. Для сучасного етапу розвитку світової економіки характерні глибинні трансформації, драйвером яких є цифровізація. Одним з найпомітніших проявів цих процесів стало формування та стрімке масштабування так званої гіг-економіки (*gig economy*), або економіки платформної зайнятості. Ця модель передбачає переважне виконання завдань та надання послуг на основі короткострокових контрактів, фрилансу, часто за посередництва спеціалізованих цифрових платформ, що поєднують виконавців із замовниками. Як зазначено у дослідженні Маріам Черрі «Поза межами неправильної класифікації: Цифрова трансформація роботи» [1], технології радикально змінюють саму природу роботи й організацію праці. Глобальний ринок гіг-послуг демонструє експоненційне зростання, залучаючи мільйони індивідів по всьому світу до нових, гнучкіших, але водночас менш стабільних форм зайнятості, про що свідчать дані звіту «Розмір, частка та зростання ринку гіг-економіки» від *Business Research Insights* [2]. Ця гнучкість є привабливою як для працівників, так і для бізнесу, проте вона породжує комплексні виклики для наявних соціально-трудових і фіскальних систем, що підкреслюється у фундаментальних працях,

Цитування: Шевченко С. Оподаткування доходів від праці в гіг-економіці: порівняльно-правовий аналіз європейського і українського підходів та виклики транскордонної роботи. *Економіка та право*. 2025. № 3. С. 88—97. <https://doi.org/10.15407/econlaw.2025.03.088>

зокрема «Люди як послуга: перспективи та небезпеки роботи в гіг-економіці» Джереміас Прассл [3] та звіті Міжнародної організації праці «Зростання популярності “робочої сили, що працює точно в строк”: робота на вимогу, краудворк та захист праці в “гіг-економіці”», підготовленому Валеріо Де Стефано [4].

Серед головних проблем, що виникають у контексті гіг-економіки, є невизначеність правового статусу осіб, які надають послуги через платформи. Традиційна бінарна система класифікації «найманий працівник — незалежний підрядник / самозайнята особа» є недостатньо адекватною для охоплення різноманіття відносин, що складаються в рамках платформної зайнятості, на чому наголошує Нікола Каунтуріс у праці «Визначення та регулювання роботи в гіг-економіці» [5]. Ця правова невизначеність має прямі та суттєві наслідки для сфери оподаткування. Залежно від того, визнаються відносини трудовими, цивільно-правовими чи підприємницькими, застосовують різні режими оподаткування доходів і різні ставки податків та обов’язкових внесків, а також розподіл відповідальності за їх сплату між працівником, платформою та/або замовником, що детально проаналізовано у звітах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), зокрема «Оподаткування заробітної плати», 2023 [6].

Невизначеність статусу, складність відстеження доходів, отриманих через численні, часто іноземні, платформи, та глобальний характер самої гіг-економіки створюють сприятливе підґрунтя для ухилення від сплати податків і поширення незадекларованої праці. Це явище призводить до значних втрат державних бюджетів і фондів соціального страхування. Крім того, виникає проблема нерівної конкуренції: платформний бізнес та гіг-працівники, що використовують схеми податкової оптимізації або працюють неофіційно, опиняються у вигіднішому становищі, як порівняти з традиційними підприємствами та найманими працівниками, які сплачують податки за вищими ставками.

Особливої складності набувають питання міжнародного оподаткування. Гіг-працівники часто є податковими резидентами однієї країни, а надають послуги замовникам з інших країн через платформи, що можуть бути зареєстровані в третій юрисдикції. Це порушує питання визначення місця сплати податків, застосування угод про уникнення подвійного оподатку-

вання, оподаткування прибутку самих платформ та ПДВ на цифрові послуги.

В Україні гіг-економіка також розвивається високими темпами, особливо в ІТ-секторі, креативних індустріях, сферах доставки та перевезень. Як свідчить аналіз Михайла Шумила «Праця на онлайн-платформах (*Uber, Uklon, Bolt, Glovo, Raketa* etc.): трудові vs цивільні відносини» [7], домінує практика оформлення гіг-працівників як фізичних осіб — підприємців (ФОП) на спрощеній системі оподаткування. Запровадження 2021 р. спеціального правового та податкового режиму Дія.City через Закон України від 15.07.2021 1667-ІХ «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [8] стало спробою часткового врегулювання відносин саме в ІТ-секторі завдяки запровадженню гіг-контрактів та пільгового оподаткування. Однак цей режим є галузевим та не розв’язує проблем оподаткування гіг-працівників в інших сферах економіки.

Метою статті є комплексне аналізування підходів до оподаткування доходів, отриманих гіг-працівниками, та діяльності цифрових платформ. Досягнення мети передбачає вирішення таких завдань: проаналізувати підходи до правової кваліфікації доходу гіг-працівника та відповідні режими оподаткування в Україні; дослідити європейські тенденції та інструменти регулювання оподаткування платформної зайнятості, зокрема Директиву DAC7 [9] та національний досвід окремих країн ЄС; оцінити й порівняти податкове навантаження різних моделей оподаткування та їх потенційний економічний і фінансовий ефект; визначити ключові проблеми оподаткування транскордонних гіг-працівників та міжнародних платформ; обґрунтувати пропозиції щодо реформування українського податкового законодавства у цій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблематики оподаткування гіг-економіки базується на міждисциплінарному підході, що інтегрує методи правового та економічного аналізу. Було проаналізовано ключові законодавчі ініціативи ЄС, зокрема Директиву Ради (ЄС) 2021/514 (*Council Directive (EU) 2021/514 (DAC7)*) [9], що запроваджує обов’язкову звітність для цифрових платформ, а також її потенційний вплив на податкову прозорість. Розглянуто контекст ухвалення Директиви про поліпшення умов праці на платформах. Цей метод допоміг виявити відмінності у

регуляторних стратегіях та оцінити потенціал запозичення міжнародного досвіду Україною.

Джерельна база дослідження містить нормативно-правові акти України та ЄС, офіційні документи і звіти міжнародних організацій, таких як ОЕСР (зокрема звіт «Податкові виклики, що виникають внаслідок цифровізації — Звіт про план першого рівня» 2020 року [10] щодо міжнародного оподаткування цифрової економіки), наукові праці українських та зарубіжних учених. Для аналізу українського контексту і специфіки режиму Дія.City використано актуальні публікації та дані, наприклад, аналіз результатів роботи режиму, представлений у статті «Дія.City — три роки: Як новий податковий простір трансформує ІТ-індустрію України» [11]. Також враховано дослідження, що висвітлюють проблеми незадекларованої праці у цьому секторі [12]. Вивчення зазначених вище джерел допомогло сформулювати аргументи щодо необхідності реформування податкового законодавства й окреслити шляхи його вдосконалення.

Результати дослідження. *Правова класифікація доходів та моделі оподаткування в Україні.* Аналізування чинного законодавства та судової практики свідчить про відсутність в Україні, за винятком режиму Дія.City, спеціальних норм, що чітко визначали б статус гіг-працівника та порядок оподаткування його доходів. Застосовуються загальні норми трудового, цивільного та господарського права, що призводить до неоднозначної класифікації відносин. Виявлено чотири основні моделі оподаткування, що застосовуються або можуть застосовуватися до гіг-доходів.

Модель 1 (оподаткування як заробітної плати) передбачає утримання 18 % ПДФО, 1,5 % ВЗ та нарахування 22 % ЄСВ роботодавцем.

Модель 2 (оподаткування доходу за цивільно-правовим договором з фізичною особою не ФОП) передбачає утримання 18 % ПДФО, 1,5 % ВЗ та нарахування 22 % ЄСВ замовником.

Модель 3 (оподаткування доходу ФОП) передбачає сплату єдиного податку (найчастіше 5 % для 3-ї групи) та мінімального ЄСВ самою особою.

Модель 4 (гіг-контракт у Дія.City) передбачає сплату 5 % ПДФО, 1,5 % ВЗ та мінімального ЄСВ резидентом Дія.City як податковим агентом. Де-факто домінування Моделі 3 пояснюється її найнижчим податковим навантаженням.

Розрахунок ефективного податкового навантаження для різних моделей (відносно загальних витрат на винагороду або доходу працівника) показує суттєві відмінності. Для Моделі 1 (Зарплата) та Моделі 2 (ЦПД з не ФОП) сукупне навантаження (ПДФО + ВЗ + ЄСВ) на фонд оплати праці становить приблизно 41,5 % (19,5 % утримують з працівника, 22 % сплачує роботодавець / замовник). Для Моделі 4 (гіг-контракт) навантаження значно нижче: 6,5 % (ПДФО + ВЗ) утримують з працівника, а ЄСВ сплачує резидент у фіксованому мінімальному розмірі (що за високих доходів становить незначний відсоток). Для Моделі 3 (ФОП ЄП 3-ї групи 5 %) навантаження складається з 5 % єдиного податку від доходу та мінімального ЄСВ (2025 р. — 1760 грн/міс). Для доходу, наприклад, 50 000 грн/міс, навантаження на ФОП 3-ї групи (5 %) становитиме: 2500 грн (ЄП) + 1760 грн (ЄСВ) = 4260 грн, або 8,52 % доходу. Для ФОП на загальній системі навантаження (18 % ПДФО + 1,5 % ВЗ з чистого доходу + мін. ЄСВ) може бути вищим або нижчим за спрощену систему залежно від рівня підтверджених витрат. Отже, різниця у податковому навантаженні між моделлю оподаткування зарплати та моделлю ФОП 3-ї групи (5 %) може сягати понад 30 відсоткових пунктів, що створює потужні стимули для використання саме моделі ФОП у фактичних трудових відносинах.

Дослідження європейських підходів виявило тенденцію до посилення податкової прозорості через запровадження обов'язкової звітності цифрових платформ про доходи їхніх користувачів відповідно до DAC7 (*Council Directive (EU) 2021/514*) [9]. Це дає змогу податковим органам ефективніше контролювати сплату податків гіг-працівниками незалежно від обраної ними національної моделі оподаткування (яка може варіювати від стандартного оподаткування до спрощених режимів для самозайнятих або мікропідприємців, як у Франції чи Естонії). Потенційний вплив Директиви про платформенну працю (*Platform work: Council adopts EU law improving working conditions*) може змістити баланс у бік класифікації як найманих працівників і, відповідно, оподаткування як зарплати.

Економічний та фінансовий ефект. Домінування моделі ФОП в Україні призводить до значного фінансового розриву — недоотримання бюджетом і соціальними фондами коштів, по-

рівнюючи з потенціалом, який міг би бути реалізований у разі оподаткування гіг-доходів як заробітної плати. Точна кількісна оцінка ускладнена через брак даних, але, враховуючи обсяг ІТ-сектору (який значною мірою працює через ФОП або Дія.City) та інших сегментів гіг-економіки, йдеться про потенційні втрати у десятки мільярдів гривень щорічно, особливо за статтею ЄСВ. Недоотримання ЄСВ має прямий негативний вплив на фінансову стабільність Пенсійного фонду і системи соціального страхування. Сплата мінімального ЄСВ гіг-працівниками як ФОП або за гіг-контрактами формує для них право лише на мінімальну пенсію та обмежені соціальні виплати в майбутньому, що створює ризики бідності й соціальної напруги у довгостроковій перспективі. Водночас низьке податкове навантаження моделі ФОП сприяє конкурентоспроможності українського гіг-сектору на глобальному ринку та стимулює самозайнятість.

Транскордонне оподаткування. У процесі аналізування виявлено низку проблем. По-перше, це визначення податкової резидентності гіг-працівників, які часто змінюють місце проживання або працюють на замовників з різних країн. Відповідно до Податкового кодексу України (пп. 14.1.213) ключовим є визначення центру життєвих інтересів або тест 183 днів. За загальним правилом міжнародного оподаткування, країна резидентності має право оподатковувати світовий дохід свого резидента, тобто всі його доходи незалежно від того, в якій країні вони отримані (принцип резидентності, закріплений також у ст. 170.11.1 ПКУ) [13]. Однак країна, де дохід виник (країна джерела), також може мати право на його оподаткування. По-друге, для уникнення подвійного оподаткування застосовують двосторонні угоди (конвенції). Ці угоди, як правило, на основі Модельної Конвенції про оподаткування доходів та капіталу 2017 року [14], розподіляють права оподаткування. Наприклад, доходи від незалежних особистих послуг (ст. 14) зазвичай оподатковуються лише в країні резидентності, якщо немає постійної бази в країні джерела. Доходи від роботи за наймом (ст. 15) можуть оподатковуватись і в країні джерела, якщо робота виконується там (за певних умов). Неоднозначна класифікація гіг-праці ускладнює застосування цих статей. По-третє, існує проблема визначення постійного представництва (ПП) іноземних

цифрових платформ в Україні для цілей оподаткування їхнього прибутку, адже традиційні критерії ПП погано працюють для цифрових бізнес-моделей, що є предметом дискусій у рамках публікацій ОЕСР та G20 «Проект щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку» [10]. По-четверте, хоча Україна запровадила ПДВ на електронні послуги нерезидентів («податок на Google»), його адміністрування та контроль потребують удосконалення. По-п'яте, ефективний контроль за транскордонними доходами гіг-працівників неможливий без активного міжнародного обміну податковою інформацією за стандартами ОЕСР (Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах) [15].

Обговорення. Отримані результати свідчать про глибоку системну проблему оподаткування гіг-економіки, зокрема і в Україні, що виходить з невідповідності традиційного законодавства новим формам зайнятості. Домінування моделі ФОП хоча й забезпечує певну гнучкість і конкурентоспроможність, є радше способом податкової оптимізації, ніж відображенням реального підприємницького статусу багатьох гіг-працівників. Це підтверджено значною різницею в податковому навантаженні проти оподаткування заробітної плати, що створює нерівні умови та значний фіскальний розрив. Як показує дослідження Мартін Рісак «Справедливі умови праці для працівників платформ» [16], спрощені режими або треті категорії працівників можуть закріплювати нижчі стандарти.

Порівняння з європейським досвідом демонструє інший вектор розвитку — посилення прозорості й контролю через запровадження обов'язкової звітності платформ (DAC7). Цей підхід не нав'язує конкретної моделі оподаткування, але надає податковим органам інструменти для забезпечення сплати податків відповідно до національного законодавства. Імплементация подібного механізму в Україні видається логічним кроком для виведення доходів гіг-працівників з тіні. Водночас досвід Естонії (*e-Residency* — програма для надання підприємцям з усього світу доступу до інструментів реєстрації й адміністрування бізнесу через створення компанії у Естонії) показує потенціал інноваційних спрощених режимів, які можуть бути привабливими для легалізації доходів, завдяки наданню комплексного рішення для платників податків.

Досвід деяких неєвропейських країн показує, що лібералізація податкового навантаження у поєднанні з іншими реформами може сприяти виходу бізнесу та доходів з тіні, що призводить до позитивного економічного ефекту. Зменшення податкового тиску робить легальну діяльність привабливішою, знижує стимули до ухилення від сплати податків та може розширити податкову базу за рахунок залучення до офіційного сектору суб'єктів, які раніше працювали неформально. Важливо зазначити, що ефективність податкової лібералізації у боротьбі з тінізацією часто залежить від комплексу супутніх заходів, як-от спрощення адміністрування податків, покращення бізнес-клімату, посилення механізмів правозастосування та верховенства права.

Так, у Бразилії була реалізована реформа під назвою *SIMPLES Nacional*, яка об'єднала шість різних федеральних податків і соціальних внесків в один щомісячний платіж за єдиною ставкою, що залежить від доходу. Ця політика спрощення оподаткування для мікро- та малих підприємств мала на меті полегшити податкове адміністрування та зменшити стимули до роботи в тіні, сприяючи їх формалізації [17].

Приклад Танзанії демонструє, як комплекс заходів, що охоплював освітні кампанії для платників податків і вдосконалення податкової інфраструктури, зокрема запровадження можливості мобільних податкових платежів для податку на майно, призвів до реєстрації значної кількості нових платників податків (більше 370 тис.). Хоча це стосується податку на майно, даний приклад ілюструє, як спрощення процедур і покращення сервісу можуть підвищити податкову дисципліну і сприяти формалізації [18].

Деякі країни розробили податкові ініціативи, спрямовані саме на регулювання та формалізацію діяльності гіг-працівників та компаній, що працюють з ними.

Коста-Ріка запропонувала реформу до Закону про податок на прибуток, яка встановлює прогресивну шкалу знижених ставок для мікро- та малих підприємств, зареєстрованих у Міністерстві економіки, промисловості та торгівлі. Це стосується, зокрема, і самозайнятих професіоналів та надавачів послуг через цифрові платформи. Такі суб'єкти зможуть отримати 0 % податку на прибуток протягом перших трьох років діяльності, 25 % — протягом четвертого та п'ятого років, і 50 % — протягом шостого року.

З сьомого року застосовується загальна прогресивна шкала (від 5 до 20 %). Ця ініціатива має на меті стимулювати гіг-працівників до офіційної реєстрації своєї діяльності як малого бізнесу, знижуючи податкове навантаження на початковому етапі й сприяючи виходу їхніх доходів з тіні та загальній формалізації [19].

Канада, що традиційно вважається країною з великою часткою мігрантів серед економічно активного населення, з 2024 р. запровадила нові вимоги до цифрових платформ (як-от *Uber*, *DoorDash*, *Etsy*, *Airbnb*) щодо звітування про доходи своїх користувачів (гіг-працівників) безпосередньо до Податкової служби Канади (*CRA*). Платформи зобов'язані надавати інформацію про доходи, зокрема й персональні дані, працівників, які здійснили 30 або більше операцій на платформі та заробили понад 2800 канадських дол. на рік. Цей захід спрямований на підвищення прозорості та забезпечення точного звітування про доходи, отримані через цифрові платформи. Хоча це не пряме зниження податків, посилення контролю та обміну інформацією між платформами та податковими органами має на меті покращити податкову дисципліну серед гіг-працівників і зменшити обсяг незадекларованих доходів [20].

Подібні висновки також відображені у різних дослідженнях. Так, Дімітра Нтерцу та Константінос Ліапіс розглянули вплив податкових ставок і тіньової економіки в Єврозоні в роботі «Дослідження взаємозв'язку між податковими ставками та податковими надходженнями в Єврозоні: вплив тіньової економіки» [21]. У висновках вони визначили зв'язок зростання податків зі збільшенням тінізації економіки: «Результати оцінки підтвердили позитивний зв'язок між податковими надходженнями та відповідними податковими ставками, а також негативний вплив розміру тіньової економіки на податкові надходження» [21]. Тобто правові механізми забезпечення збирання податків прямо не зупиняють такого ефекту.

Спеціалісти МВФ у праці «Приховування в тіні — Зростання тіньової економіки» [22] висловили, що серед рушійних сил зростання тіньової економіки є збільшення податкового тягаря. А звіт фахівців МОП «Ефективність заходів щодо скорочення неформальної економіки в країнах з низьким та середнім рівнем доходу» [23] розглядає ефективність різних заходів, зокрема зниження податків і спрощення

процедур, для зменшення неформальної зайнятості. Він також розкриває важливий аспект, що для вираженого позитивного ефекту детінізації недостатньо лише зниження податкових ставок або спрощення процедур податкового адміністрування. Це має бути цілий комплекс послідовних дій, що стимулюють, заохочують і навчають: «Було реалізовано безліч заходів для підвищення формалізації фірм і працівників, охоплюючи інформаційні кампанії, спрощені процедури реєстрації, зниження податків на заробітну плату та заходи з примусової формалізації» [23].

Економічне аналізування підкреслює складний вибір між фіскальною ефективністю та соціальним захистом, з одного боку, та економічною гнучкістю і стимулюванням самозайнятості, з іншого. Істотне недоотримання ЄСВ через модель ФОП ставить під загрозу майбутнє пенсійне забезпечення гіг-працівників та, головне, поточну стабільність солідарної пенсійної системи. Це вимагає пошуку компромісних рішень, можливо, через модифікацію спрощеної системи чи розширення принципів Дія.City на інші сектори з певними корективами ставок або бази нарахування ЄСВ.

Проблеми транскордонного оподаткування є особливо складними та потребують як удосконалення національного законодавства (чіткі правила визначення резидентності, ПДВ, можливо, нові критерії ПП для цифрових компаній), так і посилення міжнародної співпраці. Пояснення принципу оподаткування світового доходу резидентів є важливим: український резидент зобов'язаний декларувати в Україні та потенційно сплачувати податки з усіх доходів, отриманих ним будь-де у світі, з можливістю зарахування податків, сплачених за кордоном, якщо це передбачено відповідною угодою про уникнення подвійного оподаткування. Однак практична реалізація цього принципу ускладнена через труднощі отримання інформації про іноземні доходи, що знову підкреслює важливість міжнародного обміну даними.

Результати дослідження узгоджуються з висновками міжнародних експертів (Валеріо Де Стефано, Джереміас Прассл, Нікола Каунтуріс) про необхідність адаптування правових і фіскальних систем до реалій цифрової економіки та нових форм праці.

Висновки. Система оподаткування суб'єктів гіг-економіки в Україні потребує реформуван-

ня. Ключовими проблемами є правова невизначеність статусу гіг-працівників, значний фіскальний розрив через домінування моделі ФОП, обмеженість спеціального режиму Дія.City для широкого кола гіг-працівників, а також складність адміністрування транскордонних операцій і недостатня податкова прозорість надходжень від діяльності через цифрові платформи.

Європейські країни активно працюють над адаптування своїх податкових і соціальних систем до реалій гіг-економіки. Спостерігається тенденція до посилення ролі цифрових платформ у процесах збору інформації про доходи виконавців (як, наприклад, у Канаді з її новими вимогами до звітності платформ, що відповідає логіці європейської DAC7). Також ведуться дискусії щодо чіткіших критеріїв розмежування трудових відносин та незалежної діяльності, а деякі країни розглядають або запроваджують спрощені податкові режими, що враховують специфіку малих доходів і самозайнятості в цифровому середовищі. Метою є забезпечення справедливішого оподаткування та більшого соціального захисту гіг-працівників.

Особливої уваги потребують виклики, пов'язані з транскордонною роботою в гіг-економіці. Ситуація, коли український гіг-працівник надає послуги іноземному замовнику через міжнародну цифрову платформу, створює складнощі з визначенням податкової юрисдикції, застосуванням правил уникнення подвійного оподаткування й контролем за повнотою декларування та сплати податків в Україні. Недостатня прозорість транскордонних операцій та необхідність інтенсифікації міжнародної співпраці, зокрема в контексті глобальних ініціатив ОЕСР щодо оподаткування цифрової економіки, є критично важливими для забезпечення ефективного та справедливого оподаткування в умовах глобалізованої гіг-економіки.

Для створення справедливої, прозорої та ефективної системи оподаткування суб'єктів гіг-економіки в Україні пропонуємо:

1. Запровадити механізм звітності цифрових платформ про доходи українських гіг-працівників, отримані через дані платформи. Це передбачає внесення змін до Податкового кодексу України, які зобов'язують як національні, так і міжнародні цифрові платформи, що функціонують на території України, збирати й автоматично надавати Державній податковій службі України інформацію про українських користу-

вачів (продавців товарів та надавачів послуг), їхні доходи, отримані від діяльності на платформі, та інші необхідні дані для цілей податкового контролю. За основу може бути взято міжнародний досвід та стандарти ОЕСР, зокрема «Модельні правила звітності для цифрових платформ» (*Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators*) чи аналогічні ініціативи ЄС (як-от Директива DAC7), адаптувавши їх до українського законодавства. Це значно підвищить податкову прозорість у цьому секторі.

2. Розробити та законодавчо закріпити чіткі та зрозумілі критерії для класифікації відносин у гіг-економіці з метою оподаткування. Необхідно провести демаркаційну лінію між трудовими відносинами (що підлягають оподаткуванню як заробітна плата) та відносинами незалежного підряду або діяльності фізичної особи-підприємця, специфічними для гіг-економіки. Ці критерії мають враховувати реалії роботи через цифрові платформи (наприклад, рівень контролю платформи над діяльністю, можливість відмовитися від завдання, інтеграція в діяльність платформи) та базуватися на вже діючих міжнародних підходах («тести на залежність»), щоб уникнути довільної класифікації та забезпечити правову визначеність для гіг-працівників і платформ.

3. Розглянути можливість запровадження альтернативних спрощених режимів оподаткування для гіг-працівників, які не є резидентами Дія.City. Наявні режими (загальна система, спрощена система для ФОП) можуть бути надто складними або фіскально обтяжливими для осіб, для яких гіг-діяльність є додатковим, незначним чи нерегулярним джерелом доходу. Кроком назустріч фактично діючим відносинам у гіг-економіці може стати створення спеціального гнучкого податкового режиму зі спрощеною реєстрацією та адмініструванням, можливо, з фіксованою ставкою податку або відсотком від доходу, що сплачується через платформу за принципом «підприємницького рахунку», чи з прогресивною шкалою для низьких доходів. Це стимулюватиме легалізацію доходів осіб, які зараз перебувають поза правовим полем.

4. Переглянути роль цифрових платформ у процесі сплати податків, потенційно поклавши на них функції податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ) для гіг-працівників, які не мають статусу ФОП. Для гіг-працівників, які за своєю суттю не є підприємцями, але отримують

дохід через платформу, механізм утримання й сплати податків самою платформою (аналогічно до утримання ПДФО роботодавцем) може значно спростити їхні податкові зобов'язання та підвищити рівень збору податків. Це вимагатиме чіткого законодавчого визначення випадків, коли платформа виступає податковим агентом. Важливо поєднати ці заходи з пропозиціями запровадження спрощених режимів оподаткування, оскільки оподаткування доходів саме як заробітної плати може призвести до унеможливлення роботи бізнес-моделей платформенної зайнятості і, як наслідок, позбавити гіг-працівників доступу до можливостей отримання доходів від такої зайнятості.

5. Активізувати міжнародну співпрацю України у сфері обміну податковою інформацією та адаптувати національні правила оподаткування транскордонних операцій з урахуванням специфіки гіг-економіки. Необхідно посилити участь України в ініціативах ОЕСР та інших міжнародних органів щодо оподаткування цифрової економіки, а також переглянути чинні міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування для забезпечення адекватного оподаткування доходів, отриманих українськими гіг-працівниками від іноземних замовників через міжнародні платформи, та уникнення подвійного оподаткування чи ухилення від сплати податків.

6. Ініціювати інформаційно-роз'яснювальну кампанію серед гіг-працівників та цифрових платформ щодо їхніх податкових прав та обов'язків. Багато хто працює в тіні через незнання або нерозуміння податкових правил. ДПС України у співпраці з платформами, банками та платіжними системами, асоціаціями гіг-працівників та освітніми установами має розробити доступні матеріали, які простою мовою пояснюють необхідні дії платника податків на прикладі конкретної моделі його роботи, податкові аспекти роботи в гіг-економіці, переваги легалізації та процедури сплати податків, особливості впливу спрощених систем оподаткування на його соціальний захист.

Реалізація цих системних заходів сприятиме не лише виведенню значної частини гіг-економіки з тіні та збільшенню бюджетних надходжень, а й забезпечить більшу соціальну захищеність гіг-працівників, створить прозоріші умови для ведення бізнесу та адаптує податкову систему України до сучасного ринку праці в умовах цифрової трансформації.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Cherry M.A. Beyond Misclassification: The Digital Transformation of Work. *SSRN*. 2016. URL: <https://ssrn.com/abstract=2734288> (дата звернення: 25.04.2025).
2. Business Research Insights. Gig Economy Market Size, Share, Growth. *Business Research. Insights*. 2024. URL: <https://www.businessresearchinsights.com/market-reports/gig-economy-market-102503> (дата звернення: 25.04.2025).
3. Prassl J. Humans as a Service: The Promise and Perils of Work in the Gig Economy. *Oxford Academic*. 2018. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198797012.001.0001>
4. De Stefano V. The rise of the «just-in-time workforce»: On-demand work, crowdwork and labour protection in the «gig-economy». *International Labour Office*. 2016. URL: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_443267.pdf (дата звернення: 25.04.2025).
5. Countouris N. Defining and Regulating Work in the Gig Economy. *International Labour Office*. 2019. URL: https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmsp5/groups/public/@ed_dialogue/documents/publication/wcms_677999.pdf (дата звернення: 25.04.2025).
6. Taxing Wages 2023: Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries. *OECD*. <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en>
7. Шумило М. Праця на онлайн-платформах (Uber, Uklon, Bolt, Glovo, Raketa etc.): трудові vs цивільні відносини. *Юридична газета*. 26.01.2022. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/trudove-pravo/pracya-na-onlaynplatformah-uber-uklon-bolt-glovo-raketa-etc-trudovi-vs-civilni-vidnosini-.html> (дата звернення: 25.04.2025).
8. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 15.07.2021 № 1667-IX. *Офіційний вебпортал Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20> (дата звернення: 25.04.2025).
9. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation (DAC7). *EUR-Lex*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj/eng> (дата звернення: 25.04.2025).
10. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint. *OECD*. 2020. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
11. Kabachynskiy I. Diia.City — 3 Years: How the New Tax Space is Transforming Ukraine's IT Industry. *United24 Media*. 2025. URL: <https://united24media.com/business/diacity-3-years-how-the-new-tax-space-is-transforming-ukraines-it-industry-5814> (дата звернення: 25.04.2025).
12. Colin C Williams, Ioana Alexandra Horodnic. Trends in the undeclared economy and policy approaches. *European Commission*. 2020. URL: https://www.ela.europa.eu/sites/default/files/2022-06/KE-02-20-972-EN-N_0.pdf (дата звернення: 25.04.2025).
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Офіційний вебпортал Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.04.2025).
14. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). *OECD*. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
15. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. URL: <https://rm.coe.int/168007a84c> (дата звернення: 25.04.2025).
16. Risak M. Fair working conditions for platform workers: Possible Regulatory Approaches at the EU Level. *Politik fur Europa #2017 plus*. 2018. URL: <https://library.fes.de/pdf-files/id/ipa/14055.pdf> (дата звернення: 25.04.2025).
17. Reforma tributaria: o que muda para as empresas do Simples Nacional? *Contabeis*. 2023. URL: <https://www.contabeis.com.br/noticias/71257/reforma-tributaria-impactos-no-simples-nacional/> (дата звернення: 25.04.2025).
18. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit. Paying tax in Tanzania: at the touch of a button without a day's travel. *GIZ*. 2022. URL: <https://www.giz.de/en/ourservices/98255.html> (дата звернення: 25.04.2025).
19. Asamblea Legislativa de Costa Rica. Ley No. 10392: Reforma al impuesto sobre la renta. *Vlex*. 2021. URL: <https://vlex.co.cr/vid/ley-n-10392-976760355> (дата звернення: 25.04.2025).
20. Canada Revenue Agency. Reporting rules for digital platforms. *Government of Canada*. 2024. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/reporting-rules-digital-platforms.html> (дата звернення: 25.04.2025).
21. Dimitra Ntertsou, Konstantinos Liapis. Investigating the Relationship between Tax Rates and Tax Revenues in the Euro Area: The Effect of the Shadow Economy. *European Regional Science Journal*. 2022. URL: <https://ersj.eu/journal/3066/download/Investigating+the+Relationship+between+Tax+Rates+and+Tax+Revenues+in+the+Euro+Area+The+Effect+of+the+Shadow+Economy.pdf> (дата звернення: 25.04.2025).
22. Schneider F., Enste D. H. Hiding in the Shadows: The Growth of the Underground Economy. *International Monetary Fund*. 2002. <https://doi.org/10.5089/9781589060968.051>
23. Jonas Jessen, Jochen Kluge. The effectiveness of interventions to reduce informality in low- and middle-income countries. *World Development*. 2021. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2020.105256>

Надійшла 01.05.2025

REFERENCES

1. Cherry M.A. Beyond Misclassification: The Digital Transformation of Work. *SSRN*. 2016. URL: <https://ssrn.com/abstract=2734288>
2. Business Research Insights. Gig Economy Market Size, Share, Growth. *Business Research. Insights*. 2024. URL: <https://www.businessresearchinsights.com/market-reports/gig-economy-market-102503>
3. Prassl J. Humans as a Service: The Promise and Perils of Work in the Gig Economy. *Oxford Academic*. 2018. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198797012.001.0001>
4. De Stefano V. The rise of the «just-in-time workforce»: On-demand work, crowdwork and labour protection in the «gig-economy». *International Labour Office*. 2016. URL: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_443267.pdf
5. Countouris N. Defining and Regulating Work in the Gig Economy. *International Labour Office*. 2019. URL: https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmsp5/groups/public/@ed_dialogue/documents/publication/wcms_677999.pdf
6. Taxing Wages 2023: Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries. *OECD*. <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en>
7. Shumylo M. Pratsia na onlain-platformakh (Uber, Uklon, Bolt, Glovo, Raketa etc.): trudovi vs tsyvilni vidnosyny. *Yurydychna hazeta*. 26.01.2022. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/trudove-pravo/pracya-na-onlaynplatformah-uber-uklon-bolt-glovo-raketa-etc-trudovi-vs-civilni-vidnosini-.html> [in Ukrainian].
8. Pro stymuliuvannia rozvytku tsyvrovoi ekonomiky v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 15.07.2021 No. 1667-IX. *Ofitsiyni vebportal Verkhovnoi Rady Ukrainy*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20> [in Ukrainian].
9. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation (DAC7). *EUR-Lex*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj/eng>
10. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on Pillar One Blueprint. *OECD*. 2020. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
11. Kabachynskyi I. Diia.City — 3 Years: How the New Tax Space is Transforming Ukraine's IT Industry. *United24 Media*. 2025. URL: <https://united24media.com/business/diia-city-3-years-how-the-new-tax-space-is-transforming-ukraines-it-industry-5814>
12. Colin C Williams, Ioana Alexandra Horodnic. Trends in the undeclared economy and policy approaches. *European Commission*. 2020. URL: https://www.ela.europa.eu/sites/default/files/2022-06/KE-02-20-972-EN-N_0.pdf
13. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010. No. 2755-VI. *Ofitsiyni vebportal Verkhovnoi Rady Ukrainy*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
14. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). *OECD*. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
15. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. URL: <https://rm.coe.int/168007a84c>
16. Risak M. Fair working conditions for platform workers: Possible Regulatory Approaches at the EU Level. *Politik fur Europa #2017 plus*. 2018. URL: <https://library.fes.de/pdf-files/id/ipa/14055.pdf>
17. Reforma tributaria: o que muda para as enpresas do Simples Nacional? *Contabeis*. 2023. URL: <https://www.contabeis.com.br/noticias/71257/reforma-tributaria-impactos-no-simples-nacional/>
18. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit. Paying tax in Tanzania: at the touch of a button without a day's travel. *GIZ*. 2022. URL: <https://www.giz.de/en/ourservices/98255.html>
19. Asamblea Legislativa de Costa Rica. Ley No.€10392: Reforma al impuesto sobre la renta. *Vlex*. 2021. URL: <https://vlex.co.cr/vid/ley-n-10392-976760355>
20. Canada Revenue Agency. Reporting rules for digital platforms. *Government of Canada*. 2024. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/reporting-rules-digital-platforms.html>
21. Dimitra Ntertsou, Konstantinos Liapis. Investigating the Relationship between Tax Rates and Tax Revenues in the Euro Area: The Effect of the Shadow Economy. *European Regional Science Journal*. 2022. URL: <https://ersj.eu/journal/3066/download/Investigating+the+Relationship+between+Tax+Rates+and+Tax+Revenues+in+the+Euro+Area+The+Effect+of+the+Shadow+Economy.pdf>
22. Schneider F., Enste D. H. Hiding in the Shadows: The Growth of the Underground Economy. *International Monetary Fund*. 2002. <https://doi.org/10.5089/9781589060968.051>
23. Jonas Jessen, Jochen Kluge. The effectiveness of interventions to reduce informality in low- and middle-income countries. *World Development*. 2021. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2020.105256>

Received 01.05.2025

Sergii SHEVCHENKO,

Postgraduate at the National University of Life
and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine
orcid.org/0009-0009-0792-2781

TAXATION OF LABOR INCOME IN THE GIG ECONOMY:
A COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS OF EUROPEAN
AND UKRAINIAN APPROACHES AND THE CHALLENGES OF CROSS-BORDER WORK

The rapid expansion of the gig economy transforms labour markets and poses significant challenges to traditional taxation systems. The uncertainty of the legal status of gig workers and the specifics of digital platforms' activities complicate tax administration, lead to fiscal losses, and create unfair competition. This article aims to comprehensively analyse approaches to taxing the income of gig workers and platform activities, compare European (including the DAC7 Directive) and Ukrainian experiences (including the Diia.City regime), study the economic consequences of different taxation models, and address cross-border work issues. The methodology includes comparative legal, systemic, formal legal, and economic methods. The influence of the legal classification of relationships (labour, civil, entrepreneurial, gig contract) on taxation regimes (PIT, Military Levy, SSC, single tax) is examined. European initiatives to enhance tax transparency and national practices in taxing gig work are analysed. The fiscal potential and economic effects of different models are assessed. Key cross-border taxation problems are identified: residency, application of double taxation treaties, VAT on digital services, and determination of platforms' permanent establishment. Recommendations for improving Ukrainian tax legislation are proposed to enhance tax collection efficiency and adapt to the realities of the gig economy.

Keywords: gig economy, platform work, taxation, gig worker, digital platform, PIT, SSC, sole proprietor, Diia.City, DAC7, cross-border taxation, tax transparency.